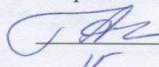


МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (НИ ТГУ)
ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
КАФЕДРА ТЕОРИИ И ИСТОРИИ ГОСУДАРСТВА И ПРАВА,
АДМИНИСТРАТИВНОГО ПРАВА

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ В ГЭК

Руководитель ООП

Кандидат юридических наук, доцент

 И.А. Никитина

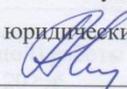
« 15 » 06 2017 г.

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА БАКАЛАВРА
АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ
по основной образовательной программе подготовки бакалавров
направление подготовки 40.03.01 «Юриспруденция»

Морозов Артем Геннадьевич

Руководитель ВКР

Кандидат юридических наук, доцент

 А.В. Илюшин

« 13 » 06 2017 г.

Автор работы

Студент группы № 06304

 А.Г. Морозов

Томск-2017

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Кафедра теории и истории государства и права, административного права

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель ООП

40.03.01 «Юриспруденция»
И.А. Никитина
«10» 02 2017г.

СОГЛАСОВАНО
Заведующий кафедрой
М.М. Журавлев

«14» сентября 2016г.

ЗАДАНИЕ

по подготовке выпускной квалификационной работы

студенту Морозову Ирине Геннадьевне

Тема
выпускной(квалификационной) работы Административная

ответственность за коррупционное правонарушение

Утверждена 14 сентября 2016г Протокол № 1

Руководитель
работы: к.ю.н, доцент Михаил Викентий Владимирович

Сроки выполнения выпускной (квалификационной) работы:

- 1). Составление предварительного плана и графика написания выпускной (квалификационной) работы
с «04» октября 2016г. по «1» ноября 2016г.
- 2). Подбор и изучение необходимых нормативных документов, актов и специальной литературы с «05» ноября 2016г. по «20» декабря 2016г.
- 3). Сбор и анализ практического материала с «10» 01 2017г. по «20» 01 2017г.
- 4). Составление окончательного плана выпускной (квалификационной) работы
с «1» декабря 2017г. по «10» декабря 2017г.
- 5). Написание и оформление выпускной (квалификационной) работы
с «20» декабря 2017г. по «13» января 2018г.

Если работа выполняется по заданию организации указать ее

Встречи дипломника с научным руководителем – ежемесячно (последняя неделя месяца в часы консультаций).

Научный руководитель к.ю.н, доцент Андрей Викентий АВС

С положением о порядке организации и оформления выпускных (квалификационных) работ ознакомлен, задание принял к исполнению 04.10.2016 Евгений

АННОТАЦИЯ

Выпускная квалификационная работа «Административная ответственность за налоговые правонарушения» посвящена изучению административной ответственности за налоговые правонарушения. Объектом исследования является комплекс общественных отношений, складывающихся в связи с реализацией административной ответственности за налоговые правонарушения.

В работе освещены проблемные вопросы касательно сущности административной ответственности как вида юридической ответственности, а также ее соотношение с налоговой ответственностью. Затрагивается вопрос о составах и видах административных правонарушений в области налогов, а также другие вопросы, которые связаны с особенностями производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере.

Структура выпускной квалификационной работы включает в себя введение, основную часть, состоящую из трех глав, заключение и список использованных в работе источников и литературы.

Введение определяет актуальность выбранной темы работы, ее цель, предмет, объект, задачи, методы, использованные для изучения поставленных проблем.

В первой главе «Понятие и особенности административной ответственности» рассматривается вопрос о сущности административной ответственности. На основе анализа научной литературы и действующего законодательства дается понятие административной ответственности. Выделяются признаки, которые присущи как юридической ответственности в целом, так и административной ответственности в частности. Также акцентируется внимание на принципах и задачах, которые стоят перед административной ответственностью.

Во второй главе «Общая характеристика административной ответственности за налоговые правонарушения» исследуется общая характеристика административной ответственности за налоговые

правонарушения: рассматривается вопрос о соотношении административной и налоговой ответственности, проводится сравнительный анализ, анализируется состав, виды и основания административной ответственности за налоговые правонарушения.

В третьей главе «Особенности производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере» рассматривается вопрос об особенностях производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере: какие субъекты участвуют, что входит в содержание производства по таким делам.

В заключении изложены основные выводы, сделанные при исследовании административной ответственности за налоговые правонарушения, а также подведены итоги выпускной квалификационной работы.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	6
1 Понятие и особенности административной ответственности	9
1.1 Административная ответственность как вид юридической ответственности	9
1.2 Принципы и задачи административной ответственности	13
2 Общая характеристика административной ответственности за налоговые правонарушения	17
2.1 Понятие и особенности административной ответственности за налоговые правонарушения	17
2.2 Состав и виды административного правонарушения в области налогов	27
2.3 Основания административной ответственности за налоговые правонарушения	39
3 Особенности производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере	44
3.1 Субъекты реализации административной ответственности за налоговые правонарушения	44
3.2 Содержание производства по делам об административных правонарушениях в области налогов	54
Заключение	65
Список использованных источников и литературы	68

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена высокой ролью административной ответственности в регулировании самых различных общественных отношений. Данному виду юридической ответственности присущи качества, которые позволяют использовать юридические инструменты с большей гибкостью, а также предоставляют возможность оперативно защищать публичные интересы. Эти и другие качества определяют использование административной ответственности в правовом регулировании самых различных сфер общественной жизни. Отношения в области налогов не являются исключением. Согласно ст. 57 Конституции Российской Федерации «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы»¹. Налоговая система страны имеет особое значение, поскольку ее состояние отражает не только финансовое благополучие государства, но и жизнь всех слоев населения независимо от их возраста и социального статуса. «Любое современное и развитое государство является налоговым, поскольку основная масса его публичных отношений покрывается за счет налогов»².

Тем не менее, количество правонарушений, которые совершаются в данной сфере общественной жизни, является достаточно весомым и предпосылок к его снижению в настоящее время, нет. В такой ситуации необходимо продуманное применение административной ответственности в области налогов, поскольку это является важным фактором в регулировании общественных отношений в финансово – экономической сфере.

Использование административной ответственности в области налогов на сегодняшний день далеко от уровня, который необходим для удовлетворения государственных и общественных интересов. Причины подобного положения видятся в несовершенстве правоприменительной

¹ Конституция Российской Федерации 12.12.1993 [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. (в ред. от 21.07.2014) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

² Виницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: Автореф. дис... д – ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. – С. 3.

практики, в правовом сознании общества, а также в упущении нормативно – правового регулирования.

Объектом исследования является комплекс общественных отношений, складывающихся в связи с реализацией административной ответственности за налоговые правонарушения.

Предметом исследования является административно – правовое регулирование данных отношений, а также практическая деятельность субъектов в налоговых правоотношениях.

Целью исследования является комплексный анализ административной ответственности за налоговые правонарушения.

Указанная цель достигается решением следующих **задач**:

- Исследование правовой природы административной ответственности за налоговые правонарушения;
- Выявление на основе анализа научной литературы и законодательства характерных черт административной ответственности за налоговые правонарушения;
- Исследование оснований административной ответственности в области налогов;
- Раскрытие состава административного правонарушения за налоговые правонарушения;
- Изучение правоприменительной деятельности государственных органов.

Методологическую основу исследования составляют диалектический метод научного познания, системный подход и анализ. Учитывая сложность рассматриваемой проблемы, в исследовании использовались различные специальные методы исследования: системно – функциональный анализ; статистический; социологический. Изучена практика деятельности налоговых органов и специальная литература по теории права и государства, административному праву и иным отраслям российского права.

Выбор конкретных методов познания определялся в зависимости от задач, стоящих на каждом из этапов исследования. Общая совокупность использованных методов обеспечила внутреннее единство, достоверность, точность и полноту исследования.

1 Понятие и особенности административной ответственности

1.1 Административная ответственность как вид юридической ответственности

Административная ответственность – «это вид юридической ответственности, наступающей вследствие совершения лицом административного правонарушения, т.е. нарушения законодательства об административных правонарушениях»³. Следует отметить, что под юридической ответственностью в теории права понимают «возникшее из правонарушений правовое отношение между государством в лице его специальных органов и правонарушителем, на которого возлагается обязанность претерпевать соответствующие лишения и неблагоприятные последствия за совершенное правонарушение, за нарушение требований, которые. содержатся в нормах права»⁴. Юридическая ответственность характеризуется следующими основными признаками:

1. она опирается на государственное принуждение;
2. это конкретная форма реализации санкций, предусмотренных нормами права;
3. наступает за совершение правонарушения и связана с осуждением со стороны общества;
4. влечет отрицательные последствия для правонарушителя;
5. воплощается в процессуальной форме;
6. «юридическая ответственность в целом является причинной связью между противоправным деянием и наступившими вредными последствиями»⁵.

Административной ответственности присущи все общие признаки юридической ответственности, но для того, чтобы наиболее полно раскрыть

³ Попов Л.Л. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. С. 341.

⁴ Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юность, 2007. С. 330.

⁵ Сорокин В.Д. Комментарий избранных мест Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. // Юридическая мысль. 2002. № 4(10).С.27.

данное понятие, необходимо обратиться к ее специфическим признакам:

1. «Административная ответственность урегулирована нормами административного права, содержащимися в федеральных законах и законах субъектов Российской Федерации. Нормы административной ответственности образуют самостоятельный институт административного права»⁶. Ст. 1.1 КоАП РФ устанавливает, что «законодательство об административных правонарушениях состоит из настоящего Кодекса и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях»⁷;

2. Основанием применения административной ответственности является административное правонарушение, т.е. противоправное деяние, состав которого сформулирован в КоАП РФ или в принятых на его основе законов субъектов Российской Федерации;

3. В рамках административной ответственности к виновным применяется административное наказание;

4. Состав лиц, привлекаемых к административной ответственности, также существенно отличает ее от других видов юридической ответственности. Согласно нормам КоАП РФ к административной ответственности может быть привлечено как физическое, так и юридическое лицо;

5. Административную ответственность отличает достаточно широкий круг лиц, которые вправе налагать административные наказания;

6. «Порядок привлечения к административной ответственности урегулирован административно – процессуальными нормами»⁸.

⁶ Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ИКД "Зерцало-М". 2003. — с. 163

⁷ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: федер. закон от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 07.03.2017) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

⁸ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.

7. Все меры административной ответственности во многих аспектах пересекаются. Так, например, временный запрет деятельности пресекает правонарушение и в тоже время предупреждает наступление тяжких последствий;

8. Через институт административной ответственности реализуются нормы различных отраслей права (административного, трудового, финансового, налогового и других). На основании этого можно сделать вывод, что круг актов, которые имеют отношение к административной ответственности, достаточно обширен.

«Процедура применения административной ответственности является более простой и оперативной, чем в уголовном процессе»⁹. Социальные условия, которые сложились в обществе, определили потребность оперативно реагировать на нарушения норм административного законодательства. Это повлекло за собой создание относительно простой, непродолжительной и более экономной процедуры привлечения к административной ответственности. Более того, в административном праве возможно привлечение к ответственности на месте совершения правонарушения с минимальным оформлением происшедшего. Например, согласно статье 12.6 КоАП РФ в случае, «управления транспортным средством водителем, не пристегнутым ремнем безопасности, перевозка пассажиров, не пристегнутых ремнями безопасности..., влечет наложение административного штрафа в размере одной тысячи рублей». Применительно к уголовной и гражданской ответственности это недопустимо.

Таким образом, административная ответственность обладает рядом черт, отличающих ее от других видов юридической ответственности. Но, следует отметить, что «основная особенность административной ответственности состоит в том, что ее основанием является

⁹ Студеникина М. С. Что такое административная ответственность?. М., 1990. С. 7.

административное правонарушение, а мерами – административные наказания»¹⁰.

¹⁰ Студеникина М. С. Что такое административная ответственность?. М., 1990. С. 27.

1.2 Принципы и задачи административной ответственности

Кодекс РФ об административных правонарушениях содержит ряд принципов административной ответственности. В настоящее время в законодательстве и юридической литературе выделяются следующие принципы:

Принцип равенства перед законом. Данный принцип, по своей сути, является отражением общеправового принципа формально юридического равенства всех перед законом и судом, который закреплен в ст. 19 Конституции РФ. Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях, а именно статьей 1.4 установлено, что «лица, совершившие административные правонарушения, равны перед законом. Физические лица подлежат административной ответственности независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств. Юридические лица подлежат административной ответственности независимо от места нахождения, организационно-правовых форм, подчиненности, а также других обстоятельств.

Особые условия применения мер обеспечения производства по делу об административном правонарушении и привлечения к административной ответственности должностных лиц, выполняющих определенные государственные функции (депутатов, судей, прокуроров, сотрудников Следственного комитета Российской Федерации и иных лиц), устанавливаются Конституцией РФ и федеральными законами.

Особые условия применения мер административной ответственности в отношении являющихся субъектами малого и среднего предпринимательства лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и юридических лиц, а также руководителей и иных работников указанных юридических лиц, совершивших административные правонарушения в связи с выполнением

организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций (далее - их работники), устанавливаются настоящим Кодексом».

Принцип презумпции невиновности. Этот принцип лежит в основе справедливого судопроизводства и других процедур привлечения к ответственности. Статья 49 Конституции Российской Федерации устанавливает, что «каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда»¹¹. В свою очередь, КоАП РФ, а именно ст. 1.5 закрепляет положение о том, что «лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина. Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном КоАП РФ, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело. Лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность, а неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица».

Принцип законности. Административная ответственность опирается на ряд правил, которые связаны с обеспечением законности при применении мер административного принуждения в связи с административным правонарушением. Ст. 1.6 КоАП РФ устанавливает:

- «лицо, привлекаемое к административной ответственности, не может быть подвергнуто административному наказанию и мерам обеспечения производства по делу об административном правонарушении иначе как на основаниях и в порядке, установленных законом;

¹¹ Конституция Российской Федерации 12.12.1993 [Электронный ресурс] : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. (в ред. от 21.07.2014) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

- применение уполномоченными на то органом или должностным лицом административного наказания и мер обеспечения производства по делу об административном правонарушении в связи с административным правонарушением осуществляется в пределах компетенции указанных органа или должностного лица в соответствии с законом;

- при применении мер административного принуждения не допускаются решения и действия (бездействие), унижающие человеческое достоинство».

Принцип гарантированности судебной защиты. Этот принцип нашел свое закрепление в ст. 46 Конституции РФ, согласно которой, «каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод».

Принцип недопустимости использования доказательств, полученных с нарушением закона. Часть 2 статьи 50 Конституции РФ устанавливает, что «при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона». Этот принцип представляет собой гарантию интересов лица, привлекаемого к административной ответственности, от произвола должностных лиц.

Принцип индивидуализации административной ответственности требует, чтобы при назначении административного наказания учитывались особенности совершенного административного правонарушения, смягчающие и отягчающие обстоятельства, а также личность виновного.

В науке административного права существует и ряд других принципов, который по сей день не нашли законодательного закрепления в качестве основополагающих начал административной ответственности. К таким принципам относят, в частности, принцип обратной силы закона, который подразумевает под собой недопустимость придания обратной силы закону, устанавливающему или отягчающему административную ответственность, и применение нового закона, устраняющего или смягчающего административную ответственность. Поэтому, подводя итог,

хотелось бы отметить тот факт, что перечень принципов административной ответственности не является закрытым.

Задачи института административной ответственности в общем виде сформулированы в КоАП РФ в виде задач законодательства об административных правонарушениях. В соответствии с нормой ст. 1.2 Кодекса к ним относятся:

- «защита личности;
- охрана прав и свобод человека и гражданина;
- охрана здоровья граждан и санитарно-эпидемиологического благополучия населения;
- защита общественной нравственности;
- охрана окружающей среды;
- охрана установленного порядка осуществления государственной власти;
- охрана общественного порядка и общественной безопасности;
- охрана собственности;
- защита законных экономических интересов физических и юридических лиц, общества и государства от административных правонарушений;
- предупреждение административных правонарушений».

2 Общая характеристика административной ответственности за налоговые правонарушения

2.1 Понятие и особенности административной ответственности за налоговые правонарушения

Законодательное определение понятия "административное правонарушение" дано в ст. 2.1 КоАП РФ, которая определяет, что «административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность».

Несмотря на большое количество групп административных правонарушений, представляется возможным выделить специфические черты, которые свойственны всем административным правонарушениям без исключения. Административные правонарушения характеризуются следующими признаками:

1. Административное правонарушение – это деяние, т.е. осознанное действие или бездействие одного или нескольких человек. Под действием следует понимать активное невыполнение обязанности, законного требования, нарушение установленного запрета. Бездействия предполагает, что субъект правонарушения не предпринял никаких действий, предписанных нормой административного права;

2. Несмотря на то, что, «давая характеристику административным правонарушениям, законодатель в КоАП РФ не называет их, в отличие от преступления, общественно опасными деяниями, многие авторы считают возможным говорить об общественной опасности административных правонарушений»¹². Общественная опасность состоит в том, что

¹² Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 603.

административное правонарушение реально причиняет или может причинить вред общественным отношениям, охраняемым законом;

3. Административное правонарушение всегда противоправно, т.е. нарушает нормы административного и других отраслей права. Никакое деяние не может быть признано административным правонарушением и за его совершение не может наступить административная ответственность, если при этом не были нарушены нормы права;

4. Административное правонарушение – это деяние, совершенное физическим или юридическим лицом;

5. В совершении данного деяния обязательно наличие вины субъекта. «Вина – это психическое отношение лица к деянию и его последствиям в форме умысла или неосторожности»¹³.

КоАП РФ, а именно ст. 2.2 устанавливает, что «административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично. Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение таких последствий, либо не предвидело возможности их наступления, хотя должно было и могло их предвидеть».

В свою очередь, отсутствие вины предполагает неспособность или невозможность осознать характер и последствия совершаемого правонарушения, исключает признание деяния административным правонарушением;

¹³ Попов Л.Л. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: «Проспект», 2010. С. 225.

5. Административное правонарушение отличается наказуемостью, которая заключается в том, что административным правонарушением признается только то деяние, за совершение которого установлена административная ответственность;

Следует отметить, что указанные признаки административного правонарушения являются общими, они определенным образом преломляются в отношении каждого конкретного проступка.

Правонарушения, которые возникают в сфере налогов, представляют собой отдельную, имеющую определенные черты группу. Пожалуй, главной отличительной особенностью этой группы является то, что они урегулированы нормами гл. 15 КоАП РФ и налоговым законодательством.

Границы отношений, складывающиеся в области налогов определены в ст. 2 Налогового кодекса Российской Федерации: «властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения»¹⁴.

В ст.8 НК РФ содержится определение, в соответствии с которым:

«Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Одним из основных элементов, который характеризует общественную опасность налоговых правонарушений, является посягательство на обязанность всех граждан уплачивать законно установленные налоги.

¹⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая [Электронный ресурс] : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146–ФЗ (в ред. от 16.04.2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

Налоги, согласно их экономической и юридической сущности, выступают основным источником финансового обеспечения деятельности государства. Сокращение налоговых поступлений в бюджет либо их неплановое поступление влечет за собой невыполнение либо неэффективное выполнение государством своих внешних и внутренних функций.

Общественные отношения, складывающиеся между публичными и частными субъектами в сфере взимания налогов, изначально по своей природе конфликтны и требуют правового регулирования.

Проблемы ответственности в области налогов являются многоаспектными, имеют межотраслевой характер и находятся под охраной различных отраслей права: финансового, административного, уголовного, таможенного и иных отраслей права. Другой причиной, объясняющей ее проблемный характер, является то, что в налоговой сфере параллельно существуют два конкурирующих друг с другом вида ответственности: административная и налоговая.

«Проблема разграничения налоговой и административной ответственности в налоговой сфере возникла значительно раньше принятия КоАП. Однако особую остроту дискуссия о правовой природе ответственности за правонарушения в области налогов приобрела с момента принятия Налогового кодекса, который определил новый вид правонарушения – налоговое и, по мнению ряда ученых, новый вид юридической ответственности – налоговую ответственность»¹⁵. Согласно статье 106 Налогового кодекса РФ: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность».

¹⁵ Украинский Р.В. Налоговый кодекс о налоговой ответственности // Законодательство. – 1999. - № 5. – С. 39-46.

Тем не менее, несмотря на наличие легального определения налогового правонарушения, нормативного закрепления понятие «налоговая ответственность» нигде не получило. На основании этого можно сделать вывод о том, что природа данной ответственности на законодательном уровне не определена.

Исходя из анализа ст. 106 НК вытекает, что основанием возникновения налоговой ответственности является совершение налогового правонарушения. Однако, как справедливо замечает Т.А. Гусева «законодатель затруднился идентифицировать природу ответственности, вследствие чего возникла неопределенность (пробел) правового регулирования, требующая дополнительного толкования»¹⁶.

Большинство авторов считают, что формулировка, которая дана в статье 10 НК РФ, а именно «порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном главами 14, 15 настоящего Кодекса. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации», является критерием, который разграничивает налоговую и административную ответственность. Мы считаем, что это не так. Поскольку в данной статье речь идет не о видах ответственности, а о порядке производства по делам о налоговых правонарушениях. Но даже, если придерживаться этой позиции, то необходимо признать, что различия между производством по делам о налоговых правонарушениях и производством по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере отсутствуют. Оба производства имеют общую природу, которая определена публично –

¹⁶ Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. – С.14.

правовой природой ответственности за налоговые и административные правонарушения.

Мы придерживаемся позиции Старовойтовой О.В., которая справедливо обозначила, что «характер и вид юридической ответственности зависит от характера и вида правоотношения, а не от наименования нормативного акта или области деятельности человека»¹⁷.

Обращаясь к административной ответственности за правонарушения в области налогов, исследователи сталкиваются с проблемой соотношения административной и налоговой ответственности. Мы придерживаемся позиции, согласно которой ответственность в области налогов является административной и выделение налоговой ответственности возможно лишь в качестве синонима, который отражает особенности охраняемых административным законодательством общественных отношений.

В данном случае необходимо провести сравнительный анализ административной и налоговой ответственности и определится с ее содержанием.

Прежде всего, следует иметь в виду что, правоотношения, складывающиеся в связи с нарушением налогового законодательства в соответствии со ст. 2 НК РФ регулируются законодательством о налогах и сборах. В настоящее время часть налоговых правонарушений признаны административными правонарушениями и содержатся в гл. 15 КоАП. Однако часть все же была оставлена в НК РФ, что в свою очередь вызывает, по мнению ученых, коллизию и необходимость исключить Раздел VI из НК РФ, расширив тем самым гл. 15 КоАП РФ.

Если проанализировать нормы НК РФ, то можно выделить следующие признаки налоговой ответственности:

1. Устанавливается нормами налогового законодательства;

¹⁷ Старовойтова О.В. К проблеме юридической ответственности за налоговые правонарушения // Закон и право. – 2002. - № 4. – С. 42.

2. Основанием применения налоговой ответственности является налоговое правонарушение;

3. Мерой налоговой ответственности являются налоговые санкции в виде денежных взысканий (штрафов);

4. Порядок привлечения к налоговой ответственности регулируется НК РФ;

5. Субъектами ответственности могут быть организации и физические лица.

На основании этих признаков можно сделать вывод, что это самостоятельный вид ответственности. Однако необходимо рассмотреть отличия налоговой ответственности от административной.

Во – первых, субъектами административных правонарушений в области налогов могут быть только должностные лица. В ст. 107 НК РФ указано, что субъектами налоговых правонарушений могут быть только организации и физические лица.

Во – вторых, в соответствии со ст. 106 НК РФ «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность», а в соответствии с ч.1 ст. 2.1 КоАП РФ «Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность». Существенное отличие в этих определениях лишь в указании на разные нормативные правовые акты, устанавливающие ответственность и на специфические субъекты (налогоплательщик, плательщик страховых взносов, налоговый агент и иные лица).

В – третьих, применение налоговых санкции является мерой административной ответственности за нарушение законодательства о налогах. Специфических мер Налоговых кодексом не предусмотрено. Все они сводятся к применению типичного административного наказания – штрафа.

В – четвертых, основанием применения налоговой ответственности является нарушение норм законодательства о налогах, но те же нарушения являются основанием и административной ответственности. Административная ответственность применяется к нарушителям норм различных отраслей права.

Таким образом, налицо практически полное совпадение признаков налоговой и административной ответственности, что позволяет сделать вывод о том, что налоговая ответственность по своей юридической природе является административной ответственностью.

Тем не менее, при рассмотрении основных подходов к ответственности в области налогов, можно прийти к выводу о существовании двух основных направлений.

Приверженцы первого направления полагают, что за правонарушения в области налогов существует только административная ответственность. Налоговую ответственность необходимо рассматривать как разновидность административной.

Вторая позиция заключается в том, что налоговая ответственность является самостоятельным видом юридической ответственности и соотносятся с административной ответственностью только как смежные правовые институты. В обоснование этой позиции выделяются признаки налоговой ответственности, которые полностью совпадают с признаками юридической ответственности и тем самым, подтверждают ее самостоятельность. Выделяют следующие признаки:

1. Нормативное закрепление. Налоговая ответственность установлена Налоговым кодексом РФ;

2. Основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение;

3. Субъектами налоговой ответственности являются организации и физические лица;

4. Привлечение к налоговой ответственности осуществляется специально уполномоченными на то лицами, либо компетентными органами.

Авторы, которые придерживаются этой позиции, считают, что речь об административной ответственности можно вести лишь при совершении административного правонарушения, предусмотренного КоАП РФ.

Эта позиция не совсем верна, так как институт ответственности за правонарушения в области налогов – смешанный институт, который характеризуется разнородностью регулируемых общественных отношений. Поэтому при подобном подходе ответственность в области налогов можно отнести к любому виду юридической ответственности.

Так же существует точка зрения, согласно которой «налоговая ответственность рассматривается как комплексный институт, направленный на защиту налоговых правоотношений и объединяющий в себе нормы различных отраслей права, в том числе нормы административного права»¹⁸.

Такое многообразие точек зрения и их противоречивость наглядно иллюстрирует трудность к подходу такого явления как налоговая ответственность.

На основании этого можно сделать вывод, что объективных оснований выделения ответственности за нарушения налогового законодательства, предусмотренной Налоговым кодексом РФ, в самостоятельный институт налоговой ответственности нет.

Мы придерживаемся первой позиции, согласно которой ответственность в области налогов необходимо рассматривать в качестве неотделимой части административной ответственности. И использование

¹⁸ Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Р. Пепеляева. – С. 404.

термина «налоговая ответственность» является условным и не подразумевает под собой вид юридической ответственности.

Таким образом, на основании вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности за правонарушения в области налогов. Объективных факторов в пользу выделения налоговой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности в настоящее время нет.

В этой связи необходимо внесение дополнений и изменений в КоАП и НК в части, упорядочивающей институт ответственности за правонарушения в области налогов – консолидировать все составы административных правонарушений в области налогов, в том числе содержащиеся в Налоговом кодексе РФ, в КоАП РФ.

На основании изложенного можно сформулировать следующие выводы:

1. Административная ответственность за правонарушения в области налогов является видом юридической ответственности и обладает всеми признаками, которые присущи юридической ответственности в целом;
2. Налоговую ответственность необходимо рассматривать как разновидность административной ответственности в области налогов;
3. Законодатель не установил в КоАП исчерпывающий перечень административных правонарушений в области налогов. В этой связи необходимо внести изменения и дополнения в КоАП и НК, которые направлены на формирование единого института административной ответственности за правонарушения в области налогов;

2.2 Состав и виды административного правонарушения в области налогов

Не каждое деяние, содержащее признаки административного правонарушения, является административным правонарушением. Это объясняется тем, что отсутствие в конкретном деянии состава административного правонарушения исключает возможность привлечение лица, его совершившего, к административной ответственности.

«Под составом административного правонарушения следует понимать установленную правом совокупность признаков, при наличии которых конкретное деяние становится административным правонарушением. Наличие состава административного правонарушения в том или ином деянии служит единственным основанием наступления административной ответственности за его совершение»¹⁹.

Состав административного правонарушения представляет собой совокупность нескольких элементов, каждый из которых содержит в себе определенный комплекс признаков: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона. Элементы состава отражают те необходимые условия, при которых вступает в действие санкция соответствующей нормы права и отсутствие хотя бы одного из них означает отсутствие состава в целом.

Объект административного правонарушения – общественные отношения, за посягательство на которые установлена административная ответственность. В свою очередь, некоторые авторы подразделяют объекты правонарушения на «общий объект, родовый объект и непосредственный объект»²⁰. При этом под общим объектом понимается вся совокупность общественных отношений, за нарушения которых устанавливается административная ответственность, т.е. все объекты правонарушений, предусмотренные КоАП и законодательными актами субъектов Российской

¹⁹ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 611.

²⁰ Попов Л.Л. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. С. 333.

Федерации об административной ответственности. В качестве родового объекта выступают общественные отношения, объединенные Кодексом РФ об административных правонарушениях в главы, это отношения, нарушаемые при совершении конкретного административного проступка. Объект непосредственный конкретизируется применительно к конкретным статьям КоАП РФ.

Говоря о составе административного правонарушения, необходимо отличать объект правонарушения от предмета правонарушения. Предметом правонарушения является конкретный объект материального мира, в отношении которого совершено правонарушение (украденные или поврежденные вещи и т.д.).

Применительно к административным правонарушениям в области налогов, общим объектом выступают общественные отношения, урегулированные нормами различных отраслей права, а именно конституционного, финансового, налогового и рядом других, но охраняемые и защищаемые мерами административной ответственности. Родовым объектом будут выступать общественные отношения в сфере налогов. Видовой объект посягательства административных правонарушений в области налогов, возможно, определить на примере ряда статей:

Ст 15.1 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, а также нарушение требований об использовании специальных банковских счетов». Объектов данного правонарушения являются общественные отношения в сфере организации наличного денежного обращения в Российской Федерации.

Ст. 15.3 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение срока постановки на учет в налоговом органе». Содержание части 1 и 2 данной статьи позволяет определить объект административного правонарушения – общественные отношения, возникающие в связи с учетом

налогоплательщица. Налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 116 НК РФ, посягает на тот же объект.

Ст 15.4 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушения срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации». Объект данного административного правонарушения сложнее, в него входят отношения, возникающие в связи с учетом налогоплательщика, так же отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей.

Ст.15.5 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам)». Предоставление налоговой декларации в срок необходимо для полного и своевременного взимания налогов. Непосредственным объектом данного административного правонарушения являются общественные отношения, возникающие в процессе взимания налогов. Налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 119 НК РФ, посягает на тот же объект.

Ст 15.6 КоАП РФ предусматривает ответственность за «не предоставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля». В названии данной статьи непосредственно сформулирован объект посягательства административного правонарушения – общественные отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля. Налоговые правонарушения, предусмотренные ст. 126, 129.1, 135.1 НК РФ, посягают на тот же объект.

Ст 15.7 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение порядка открытия счета налогоплательщика». Непосредственным объектом посягательства административного правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в связи с исполнением банками или иными кредитными организациями обязанностей перед налоговыми органами при открытии счетов организаций и индивидуальных предпринимателей.

Налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 132 НК РФ, посягает на тот же объект.

Ст 15.8 КоАП РФ предусматривает ответственность за «нарушение банком или иной кредитной организацией срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа». Объектом данного правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в связи с взиманием налогов и сборов. Налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 133 НК РФ, посягает на тот же объект.

Ст 15.9 КоАП РФ предусматривает ответственность за «неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса или налогового агента». Объектом данного правонарушения будут выступать общественные отношения, складывающиеся в связи с исполнением банками или иными кредитными организациями решений налоговых органов. Налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 134 НК РФ, посягает на тот же объект.

Ст 15.11 КоАП РФ предусматривает ответственность за «грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерскому (финансовой) отчетности». На первый взгляд может показаться, что общественные отношения в связи с осуществление бухгалтерского учета не относятся к налогам, но это не так. Поскольку объектом бухгалтерского учета является информация о доходах и расходах, которые необходимы для правильного исчисления и уплаты налогов, а также для осуществления налогового контроля. На основании этого можно сделать вывод, что объектом данного административного правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся по поводу исчисления и уплаты налогов и в связи с осуществлением налогового контроля. Налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 120 НК РФ, посягает на тот же объект.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что объект посягательства административных правонарушений, предусмотренных КоАП РФ и НК РФ, в рассмотренных правонарушениях совпадает.

Согласно статистической отчетности, предоставленной налоговым органом, по вышеперечисленным статьям за 2014 год на территории Томской области было совершено в совокупности 3487 правонарушений. За 2015 год зафиксировано 2904 нарушения. Согласно данным за 2016 год, 3489 правонарушений.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что тенденции к снижению административных правонарушений в области налогов не наблюдается. Это доказывает, что существуют проблемы в регулировании данных общественных отношений.

Административная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена и другими статьями КоАП РФ.

Так, одно из распространенных административных правонарушений в сфере налогов предусмотрено ст. 14.5 КоАП РФ – «Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг при отсутствии установленной информации либо неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно-кассовой техники». В таблице 1 представлены данные, содержащие сведения о привлечении к административной ответственности по ч.2 ст. 14.5 КоАП РФ в период с 2014 по 2016 год.

Таблица 1

2014 год			2015 год			2016 год		
Юридические лица	Должностные лица	Физические лица	Юридические лица	Должностные лица	Физические лица	Юридические лица	Должностные лица	Физические лица
27	427	0	24	466	0	53	431	0

На основании данной таблицы можно сделать вывод о том, что показатели из года в год держатся на одном уровне. Это иной раз констатирует наличие проблемы в правовом регулировании.

НК РФ также предусматривает ответственность за ряд самостоятельных составов правонарушения. Так, например, ст. 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату суммы налога. Объектом данного правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся по поводу уплаты налогов.

Вторым элементом административного правонарушения является объективная сторона, под которой понимается «система предусмотренных нормами права признаков, характеризующих внешнее проявление данного правонарушения»²¹, она характеризует конкретное деяние, его последствия, причинную связь между ними. В данном случае мы можем говорить о средстве, времени, месте, способе совершения деяния, его повторности, неоднократности, злостности, систематичности, а также о других обстоятельствах.

Необходимо отметить, что объективная сторона административного правонарушения является основанием для классификации юридических составов. Таким образом, в зависимости от объективной стороны все юридические составы правонарушения подразделяются на материальные и формальные. Если для привлечения к ответственности не обязательно устанавливать наличие причиненного ущерба и причинную связь между действиями субъекта и данным ущербом, то юридический состав правонарушения является формальным. Нормы с материальным составом включают в себя противоправное деяние, наступившие последствия и связь между ними. Так, ст. 19.16 КоАП РФ установлена «наказуемость умышленного уничтожения или порчи удостоверения личности гражданина (паспорта) либо небрежного хранения удостоверения личности гражданина

²¹ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 612.

(паспорта), повлекшего утрату удостоверения личности гражданина (паспорта)». «В данном случае для привлечения субъекта к ответственности за указанное правонарушение следует доказать наличие последствия в виде утраты удостоверения, а также причинную связь между утратой и поведением субъекта административного правонарушения»²².

Применительно к административным правонарушениям в области налогов объективная сторона представляет собой «совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормам налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в действительности»²³. Может выражаться как в действии, так и в бездействии. Так, например, объективная сторона правонарушения предусмотренного ст. 15.6 КоАП РФ может, выражаться как в действии (представление сведений в неполном объеме или в искаженном виде) так и в бездействии (непредставление сведений).

Приведем пример бездействия из судебной практики.

При проверке кафе «Дружба», установлено, что при продаже трех самсы на сумму 120 рублей 00 коп., контрольно – кассовая техника не применена, чек не отбит и не выдан. По требованию покупателя не выдан документ, подтверждающий прием наличных денежных средств за реализованный товар.

Таким образом, совершено правонарушение, ответственность за которое предусмотрена ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ.

Начальник ИФНС России по г. Томску рассмотрев протокол об административном правонарушении и приложенные к нему документы, изучив все обстоятельства по делу, постановил: наложить на ИП Иванова А. А. административный штраф в размере 3000 рублей.

Теперь остановимся на рассмотрении признаков, которые характеризуют внешнее проявление совершаемого правонарушения.

²² Дмитриев Ю.А., Полянский И.А., Трофимов Е.В. Административное право Российской Федерации: учебник для юридических вузов. - Система ГАРАНТ, 2008 г.

²³ Налоговое право России: Учебник для вузов. / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – С. 352

Признак времени совершения правонарушения в области налогов в большей степени имеет значение при совершении правонарушения в форме бездействия. В этом случае признаком бездействия выступает срок, заранее установленный период времени, по истечении которого бездействие приобретает статус правонарушения. Так, налогоплательщик совершает административное правонарушение в случае непредставления в установленный законодательством о налогах срок документов и иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ч. 1 ст. 15.6 КоАП).

Признак места совершения административного правонарушения в области налогов для квалификации значения не имеет.

Признак повторности КоАП РФ учитывает в качестве обстоятельства, отягчающего административную ответственность. В тоже время НК РФ, устанавливает, что повторность должна учитываться при назначении наказания. В пример можно привести ч. 4 ст. 114 НК РФ, которая устанавливает, что «при наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112 НК РФ (повторность), размер штрафа увеличивается на 100 процентов».

Субъектом административного правонарушения является физическое или юридическое лицо, которое совершило административное правонарушение. Ст. 2.4, 2.5 и 2.6 дополняют перечень субъектов тремя специальными субъектами - должностное лицо, военнослужащий и иные лица, на которых распространяется действие дисциплинарных уставов и иностранные лица (иностранцы граждане, лица без гражданства и иностранные юридические лица)

Субъектом административного правонарушения может быть только вменяемое лицо, достигшее к моменту совершения административного правонарушения возраста шестнадцати лет. Следует отметить, что в законодательстве различаются:

- 1) субъекты общие – любые вменяемые лица, достигшие 16 лет;

2) специальные субъекты – обладает соответствующим специальным административно-правовым статусом;

3) особые субъекты – «военнослужащие и иные лица, на которых распространяется действие дисциплинарных уставов и специальных положений о службе»²⁴.

Существует необходимость различать субъекты административной ответственности и административного правонарушения. Не всегда субъект административного правонарушения подлежит административной ответственности. Военнослужащие за такие правонарушения, как правило, подлежат не административной, а дисциплинарной ответственности. Следовательно, «круг субъектов административного правонарушения и круг субъектов административной ответственности не совпадают»²⁵.

Субъектами административного правонарушения в области налогов согласно КоАП РФ могут быть должностные лица, физические и юридические лица.

Подробнее остановимся на вопросе о понятии должностного лица.

Под должностным лицом, согласно примечанию к ст. 2.4 КоАП РФ следует понимать «лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него, а равно лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах Российской Федерации, других войсках и воинских формированиях Российской Федерации».

²⁴ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 617.

²⁵ Административное право: учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. - М.: Юристъ, 2009. С. 128.

На основании данного определения можно выделить следующие признаки:

1. «гражданин Российской Федерации;
2. занимает должность в государственных органах и (или) органах местного самоуправления, в государственных и муниципальных организациях;
3. реализует властные полномочия, представляет государство и муниципальные образования;
4. имеет, как и все государственные и муниципальные служащие, права и обязанности, ограничения и запреты по службе;
5. применяет в предусмотренном законом случаях меры принуждения».²⁶

Правовой статус должностного лица определяется Конституцией РФ, Федеральными законами и другими нормативно правовыми актами.

Четвертым элементом состава административного правонарушения является субъективная сторона – «психическое отношение субъекта к противоправному действию (бездействию) и его последствиям»²⁷. Данный элемент состава административного правонарушения характеризуется, прежде всего, виной, которая проявляется в форме умысла или неосторожности

В ст. 2.2 КоАП РФ определены формы вины:

1. «Административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично.

²⁶ Старилов Ю.Н. Служебное право. – М., 1996. С. 380-381.

²⁷ Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Старилов. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 618.

2. Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывало на предотвращение таких последствий либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть».

Необходимо лишь дополнить, что специальные правила о вине установлены в отношении юридических лиц, которые в силу своей коллективной природы не могут иметь субъективное отношение к совершаемому деянию. Ст. 2.1 КоАП РФ устанавливает, что «юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо».

Для того чтобы рассмотреть виды административных правонарушений в области налогов необходимо определить круг этих правонарушений. Это достаточно проблематичный вопрос, так как во – первых гл. 15 КоАП РФ объединяет составы правонарушений в области налогов и сборов с правонарушениями в области финансов и рынка ценных бумаг. Во – вторых, часть составов правонарушений в области налогов и сборов содержится в НК РФ и, как было сказано выше, они являются также административными правонарушениями. В – третьих отдельные составы

административных правонарушений в области налогов содержатся в других главах КоАП РФ.

Таким образом, необходимо еще раз подчеркнуть, что только при наличии всех предусмотренных законом признаков состава административного правонарушения лицо, его совершившее, может быть привлечено к административной ответственности.

2.3 Основания административной ответственности за налоговые правонарушения

Для того, что бы более детально рассмотреть вопрос об административной ответственности за налоговые правонарушения, необходимо определиться с основаниями ее возникновения. В юридической литературе выделяют три вида основания применения административной ответственности:

- А) «нормативное;
- Б) фактическое;
- В) процессуальное»²⁸.

Ни одно из указанных оснований не является самодостаточным. Для наступления административной ответственности недостаточно наличие лишь только самого факта совершения деяние или наличия ее нормативной основы. Административная ответственность может быть реализована лишь при наличии всех трех оснований.

Под нормативным основанием административной ответственности понимается «система нормативно – правовых актов, содержащих правовые нормы, устанавливающие административную ответственность»²⁹.

По мнению Бахраха Д.Н., «под нормативным основанием ответственности понимается система действующих правовых норм, закрепляющих:

1. ее общие положения и принципы;
2. систему административных наказаний, их размеры и принципы их применения;
3. составы административных правонарушений;
4. круг субъектов, имеющих право налагать административные наказания;

²⁸ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.

²⁹ Алехин А.Н., Кармолицкий А.А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ИКД "Зерцало-М". 2003. — С. 263

5. производство по делам об административных правонарушениях;
6. исполнение постановлений о назначении административных наказаний»³⁰.

Нормативной основой административной ответственности в области налогов являются:

- нормы налогового законодательства;
- нормы административного права об ответственности за нарушение первой группы норм;
- нормы административного права, устанавливающие систему административных наказаний;
- нормы права, наделяющие субъектов правоприменения правом осуществлять производство по делам о правонарушениях в области налогов;
- процессуальные нормы, устанавливающие процедуры производства по соответствующим делам.

Фактическим основанием административной ответственности является само административное правонарушение. В соответствии со ст. 2.1 КоАП РФ, под административным правонарушением понимается «противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность». «Административная ответственность может наступить, если совершено административное правонарушение, юридически более точно, следует сказать так: лицо может быть привлечено к административной ответственности, если в его действиях содержатся все признаки конкретного состава правонарушения и отсутствуют основания, предусмотренные ст. 24.5 КоАП РФ, исключающие ответственность»³¹.

Легальное определение административного правонарушения позволяет выделить общие признаки, свойственные правонарушениям в

³⁰ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Стариков Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 518 – 519.

³¹ Там же. С. 524.

области налогов.

Во – первых, административное правонарушение – это деяние (действие или бездействие), внешне выраженный акт поведения конкретного лица, совершенный в определенном месте и в определенное время. Внешнее выражение обязательно, поскольку внутреннее отношение лица к праву, которое не выражено вовне, не может служить основанием какой – либо ответственности.

Во – вторых, это противоправное деяние, то есть деяние, нарушающее норму права. В отношении правонарушений в области налогов рассматриваемое деяние должно нарушать нормы законодательства о налогах. Согласно ст.1 НК РФ налоговое законодательство состоит из:

1. «Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах;
2. законов субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с настоящим Кодексом;
3. нормативно – правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаемых представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом.

Налоговым кодексом Российской Федерации также устанавливается система налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
- 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;

4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

5) формы и методы налогового контроля;

6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;

7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц».

Согласно ст. 2 НК РФ «законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения».

В – третьих, деяние должно быть в обязательном порядке виновным. Принцип презумпции невиновности закреплен в ч. 1 ст. 1.5 КоАП РФ – «Лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина». В п. 6 ст. 108 НК РФ также установлен данный принцип – «Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке».

В – четвертых, административное правонарушение – деяние, совершенное конкретным, обладающим определенными свойствами субъектом.

В – пятых, административное правонарушение – деяние, общественно опасное. КоАП РФ не связывает наступление административной ответственности с общественной опасностью противоправного деяния. Достаточно, чтобы деяние было противоправным, виновным и за него была установлена административная ответственность.

Практическое значение признаков правонарушения выражается в том, что установление их наличия в конкретном деянии позволяет рассматривать его в качестве административного правонарушения, т.е. фактического основания административной ответственности.

Таким образом, на основании вышеизложенного можно сформулировать следующее определение административного правонарушения в области налогов – «административное правонарушение в области налогов и сборов является противоправное, виновное, действие (бездействие) физического или юридического лица, посягающее на общественные отношения в области налогов, за которые Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность»³².

Под процессуальным основанием административной ответственности понимаются «акты субъектов власти о применении санкций правовых норм к конкретным субъектам»³³. Процессуальное основание, это, прежде всего, соблюдение установленной процедуры привлечения лица, в отношении которого осуществляется производство по делу, к ответственности. Данное основание непосредственно связано с административным правонарушением, а именно – с его юридическим составом.

Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что административная ответственность за правонарушения в области налогов имеет три основания:

1. нормативное – закреплено в КоАП РФ и в НК РФ;
2. фактическое – административное правонарушение;
3. процессуальное – процессуальные нормы КоАП РФ, НК РФ и АПК РФ.

³² Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис... на соиск. учен. степени к.ю. наук. Омск, 2004. – С. 46.

³³ Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Старилов Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.

3 Особенности производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере

3.1 Субъекты реализации административной ответственности за налоговые правонарушения

Субъект права – носитель прав и обязанностей, участник правовых отношений. «Всякое действие при анализе конкретного правоотношения начинается с определения статуса субъекта»³⁴. «Статус субъекта административной юрисдикции является сложной правовой конструкцией, отражающей назначение субъекта административной юрисдикции и определяющей его место среди других субъектов, участвующих в производстве по делам об административных правонарушениях»³⁵. Правовой статус субъекта административного права принято рассматривать как совокупность элементов, которые отражают его правосубъектность (правоспособность, дееспособность, права, обязанности).

К субъектам, обладающим властными полномочиями в производстве по делам об административных правонарушениях в области налогов, относятся:

1. Должностные лица, уполномоченные составлять протоколы об административных правонарушениях, применять меры обеспечения производства по делам об административных правонарушениях;
2. Судьи, должностные лица, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях.

В соответствии с п. 5 ч. 2 ст. 28.3 КоАП РФ протоколы об административных правонарушениях в области налогов уполномочены составлять должностные лица налоговых органов. Единоличным юрисдикционным органом, осуществляющим рассмотрение дел об административных правонарушениях в области налогов выступает суд.

³⁴ Демин А.А. Административное право Российской Федерации: Учебное пособие. – М., 2002, С. 61.

³⁵ Якимов А.Ю. Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации. Монография. – М., 1999. С. 28.

Подобное положение соответствует Конституции Российской Федерации, определившей, что правосудие в России осуществляется только судом.

Действия целого ряда органов и лиц являются основой для производства по делам об административных правонарушениях в сфере налогов. Все субъекты можно разделить на три группы в зависимости от их процессуальных функций, в которых содержатся их процессуальные права и обязанности:

1. Лица, наделенные властными полномочиями по разрешению дела (судьи, должностные лица);
2. Лица, заинтересованные в рассмотрении дела (лицо, привлекаемой к ответственности, защитники и представители);
3. Лица, содействующие осуществлению правосудия (свидетель, эксперт, специалист, переводчик).

Две последние названные группы субъектов называют участниками производства, которые объединяются по признаку отсутствия у них властных полномочий. «Каждый субъект производства с учетом его процессуальной роли наделяется определенной совокупностью процессуальных прав и обязанностей, которые не зависят от его непосредственного участия в тех или иных административно – процессуальных деликтных отношениях и составляют его административно – процессуальный статус»³⁶.

Административно – процессуальный статус всех участников производства по делам о правонарушениях в налоговой сфере неразрывно связан с процессуальным статусом субъектов административной юрисдикции.

1. Субъекты административной юрисдикции

В теории административного права субъекты, уполномоченные рассматривать и разрешать дела об административных правонарушениях, принято называть субъектами административной юрисдикции.

³⁶ Виноцкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С.8

Государственные органы и их должностные лица, уполномоченные разрешать дела об административных правонарушениях выделены в самостоятельную главу 23 КоАП РФ «Судьи, органы, должностные лица, уполномоченные рассматривать дела об административных правонарушениях».

Большинство правонарушений, совершаемых в налоговой сфере, относится к подведомственности налоговых органов. Исходя из этого, особое внимание необходимо уделить рассмотрению процессуального статуса именно этих органов.

Налоговые органы представляют собой «единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации»³⁷.

В соответствии со ст. 30 НК РФ систему налоговых органов образуют «федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы».

Что касается компетенции налоговых органов, то ее источником является – НК РФ, Положение о ФНС, а также ФЗ «О налоговых органах РФ». «Главной задачей налоговых органов является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в

³⁷ "О налоговых органах Российской Федерации" [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.03.1991 N 943-1 (в ред. от 03.07.2016 г.) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов и страховых взносов, соответствующих пеней, штрафов, процентов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации»³⁸. Процессуальная компетенция налоговых органов раскрывается на основе анализа положений главы 14 НК РФ, а также ст. 30, 31 НК РФ, в которых содержатся их права и обязанности.

Полномочия налоговых органов и их должностных лиц, их основные процессуальные права и обязанности формируются по стадиям разрешения дела. К ним относятся:

- по обнаружению и фиксированию проступка;
- по сбору и закреплению доказательств;
- по вынесению обоснованного решения по делу и контролю за исполнением решения;
- обеспечение реализации прав всех иных участников процесса.

Должностные лица налоговых органов, проводящие налоговую проверку, наделены широкими процессуальными правами, направленными на выявление правонарушений. В случае обнаружения правонарушения они уполномочены возбуждать производство по делу и формировать доказательную базу.

Основная часть действий осуществляется именно в рамках контрольно – надзорной деятельности, предшествующей возбуждению дела об административном правонарушении.

Перед возбуждением дела об административном правонарушении основная работа проводится в рамках контрольно – надзорных мероприятий.

³⁸ "О налоговых органах Российской Федерации" [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.03.1991 N 943-1 (в ред. от 03.07.2016 г.) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

Должностным лицам налоговых органов, законодательством об административных правонарушениях, предоставлено право применять меры административно – процессуального обеспечения в виде осмотра помещений, территорий и находящихся там предметов и документов, а также изъятие вещей и документов.

Указанные меры, по своей содержательной части, имеют много общего с мерами, предусмотренными НК РФ. Принципиальное отличие заключается в том, что меры, предусмотренные КоАП РФ, влекут начало производства по делам об административных правонарушениях, а в рамках налоговых проверок, действия не имеют каких – либо процессуальных последствий, то есть сохраняют статус проверочных действий до окончания проверки.

На всех стадиях административного процесса обязанностью субъекта административной юрисдикции является доказывание фактических обстоятельств дела. В связи с этим субъект административной юрисдикции наделен широкими процессуальными полномочиями по сбору и закреплению доказательств. Еще до начала производства по делу в ходе контрольно – надзорной деятельности осуществляется процесс сбора доказательств, это происходит на всех этапах прохождения дела. Использование фактических данных, полученных средствами, не предусмотренными КоАП РФ, но признанными в рамках НК РФ при использовании в процессе контрольно – надзорной деятельности являются допустимым при производстве по делу об административном правонарушении в налоговой сфере. Уполномоченные должностные лица наделены правами, при рассмотрении и разрешении дела, запрашивать дополнительные материалы, назначать экспертизу, опрашивать свидетелей.

Юрисдикционный орган, разрешающий дело по существу, наряду с его прямой обязанностью по доказыванию фактических обстоятельств дела и вынесению обоснованного решения, также наделяется правами и

обязанностями, которые на стадии рассмотрения дела способствуют полному и всестороннему исследованию обстоятельств правонарушения.

2. Участники производства

Участники производства по делам об административных правонарушениях выделены в самостоятельную главу 25 КоАП РФ «Участники производства по делам об административных правонарушениях, их права и обязанности», в которой отражена их характеристика.

В НК РФ отсутствуют статьи, которые посвящены лицам, участвующим в производстве по делам о налоговых правонарушениях. Можно предположить, что ст. 9 НК РФ отражает весь перечень участников правоотношения, которые регулируются законодательством о налогах. На самом деле круг субъектов, участвующих в процессе привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, гораздо шире, чем это указано в ст. 9 НК РФ.

Рассмотрим процессуальный статус этой группы лиц более подробно.

- Лицо, заинтересованное в рассмотрении дела.

Главной фигурой среди других участников производства является лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении.

Административно – процессуальный статус данного лица состоит из совокупности процессуальных прав, обязанностей и гарантий их реализации.

В НК РФ отсутствует правовое регулирование процессуальной формы участия данного лица в производстве по делам о налоговых правонарушениях. Кроме того, в НК РФ нет самого понятия указанного участника производства.

В связи с тем, что правовая природа производства по делам о налоговых правонарушениях и производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере весьма схожи, права и обязанности лица в производстве по делам об административных правонарушениях могут быть раскрыты на основе общих норм административного законодательства.

Его процессуальный статус образуется на основе общих гарантий, которые действуют на любой стадии производства. Эти гарантии отражены в ряде конституционных норм, положениях административного законодательства. Некоторые из них также отражены и в НК РФ. К ним относятся такие принципы, как презумпция невиновности, право на защиту, равенство перед законом.

Применительно к отдельным стадиям производства формируются конкретные процессуальные права и обязанности лица в отношении, которого ведется производство по делу об административном правонарушении в налоговой сфер.

Содержание процессуального статуса лица, в отношении которого осуществляется производство, наиболее полно раскрывается на стадии рассмотрения дела, когда оно вступает в правовые отношения с субъектом административной юрисдикции по поводу привлечения его к ответственности.

В соответствии со ст. 25.1 КоАП РФ «Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе:

- знакомиться со всеми материалами дела;
- давать объяснения;
- представлять доказательства;
- заявлять ходатайства и отводы;
- пользоваться юридической помощью защитника, а также иными процессуальными правами в соответствии с настоящим Кодексом».

- **Защитник и представитель**

Лицо, привлекаемое к ответственности, может самостоятельно осуществлять свои процессуальные права и обязанности, а может поручить ведение дела защитнику.

В НК РФ процессуальный статус защитника нормативно не определен, а его участие в процессе раскрывается через институт

представительства в налоговых правоотношения. Так, на основе анализа норм, содержащихся в ст. 29 НК РФ, устанавливается участие законных и уполномоченных представителей в данном производстве.

Важно отметить, что характерной чертой представительства, традиционно признается возможность замены представляемого лица, давшим согласие на выполнение представительских функций, в то время как участие в деле защитника допускается только наряду с лицом, привлекаемым к ответственности, либо его законным представителем.

Права и обязанности защитника закреплены в ст. 25.5 КоАП РФ, в соответствии с которыми защитник «вправе:

- знакомиться со всеми материалами дела;
- представлять доказательства;
- заявлять ходатайства и отводы;
- участвовать в рассмотрении дела;
- обжаловать применение мер обеспечения производства по делу, постановление по делу;
- пользоваться иными процессуальными правами в соответствии с настоящим Кодексом».

Полномочия защитника и представителя реализуются с момента их допуска к участию в деле, который определяется принятием должностным лицом органа, осуществляющего производство, документа, подтверждающего полномочия защитника.

Особо следует отметить, что административное законодательство содержит четкое указание о допуске защитника к участию в деле с момента составления протокола об административном правонарушении. По смыслу НК РФ, вступление данного лица в дело о налоговом правонарушении может быть связано с составлением акта проверки.

- Лица, содействующие осуществлению производства.

Самостоятельную группу участников производства по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере составляют

свидетели, эксперты, специалисты, переводчики и понятые, которые выделяются по признаку отсутствия у них личной заинтересованности в исходе дела. В настоящее время их процессуальный статус четко определен административным законодательством, в котором уточнены их права и обязанности, отражены обстоятельства, исключающие участие в деле, а также предусмотрена ответственность за ненадлежащее исполнение своих обязанностей.

Свидетель. Процессуальный статус свидетеля в производстве по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере нормативно закреплен в ст. 25.6 КоАП РФ. Согласно данной статье под свидетелем понимает «лицо, которому могут быть известны обстоятельства дела, подлежащие установлению».

Эксперт. Если для установления или проверки фактов и обстоятельств, имеющих значение для дела, необходимы специальные познания, для участия в производстве по делу об административном правонарушении в сфере налогов может быть привлечен эксперт.

Согласно ст. 25.9 КоАП РФ «под экспертом понимается любое не заинтересованное в исходе дела совершеннолетнее лицо, обладающее специальными познаниями в науке, технике, искусстве или ремесле, достаточными для проведения экспертизы и дачи экспертного заключения». Его права и обязанности также определены данной статьей.

Специалист. Согласно ст. 25.8 КоАП РФ «в качестве специалиста для участия в производстве по делу об административном правонарушении может быть привлечено любое не заинтересованное в исходе дела совершеннолетнее лицо, обладающее познаниями, необходимыми для оказания содействия в обнаружении, закреплении и изъятии доказательств, а также в применении технических средств».

Переводчик. В соответствии со ст. 25.10 КоАП РФ переводчик – это «любое не заинтересованное в исходе дела совершеннолетнее лицо, владеющее языками или навыками сурдоперевода (осуществляющее

сурдоперевод или тифлосурдоперевод), необходимыми для перевода или сурдоперевода при производстве по делу об административном правонарушении».

Положения статьи 25.10 КоАП РФ почти идентично отражены в ст. 97 НК РФ.

В заключении следует рассмотреть вопрос об обстоятельствах, исключающих участие лица в данном производстве. В действующем административном законодательстве правовому регулированию этого вопроса посвящена ст. 25.12 КоАП РФ, в соответствии с которой:

1) «К участию в производстве по делу об административном правонарушении в качестве защитника и представителя не допускаются лица в случае, если они являются сотрудниками органов, осуществляющих государственный надзор и контроль, муниципальный контроль за соблюдением правил, нарушение которых явилось основанием для возбуждения данного дела, или если они ранее выступали в качестве иных участников производства по данному делу;

2) К участию в производстве по делу об административном правонарушении в качестве специалиста, эксперта и переводчика не допускаются лица в случае, если они состоят в родственных отношениях с лицом, привлекаемым к административной ответственности, потерпевшим, их законными представителями, защитником, представителем, прокурором, судьей, членом коллегиального органа или должностным лицом, в производстве которых находится данное дело, или если они ранее выступали в качестве иных участников производства по данному делу, а равно, если имеются основания считать этих лиц лично, прямо или косвенно, заинтересованными в исходе данного дела».

При наличии указанных оснований участники производства по делу подлежат самоотводу или отводу их другими участниками процесса, что нормативно определено в ст. 25.13 КоАП РФ.

3.2 Содержание производства по делам об административных правонарушениях в области налогов

Главным признаком административной ответственности является то, что существует «особый порядок привлечения к административной ответственности, который урегулирован нормами административного права»³⁹.

В правоприменительной процессуальной деятельности выделяют следующие стадии:

1 стадия. Установление правоприменительным органом фактических обстоятельств дела. Основанием начала процесса применения правовых норм является наступление предусмотренных ими фактических обстоятельств. Первая стадия состоит в установлении юридических фактов и юридических составов.

Эта стадия сводится к сбору и анализу фактов, которые характеризуют данное деяние.

Требования к первой стадии правоприменения:

- 1) полнота сбора доказательств;
- 2) всестороннее глубокое исследование доказательств;
- 3) выяснение истинных обстоятельств дела;
- 4) законность при сборе доказательств и правильность их процессуального оформления.

Целью первой стадии правоприменительного процесса является достижение фактической объективной истины. Поэтому особое внимание уделяется доказыванию. В нем фиксируется, какие обстоятельства нуждаются в доказывании, а какие - нет (общеизвестные, презумпции, преюдиции), какие факты доказываются определенными средствами (например, экспертизой).

2 стадия. Подбор и анализ правовых норм, подлежащих применению.

Правоприменитель осуществляет юридическую квалификацию обстоятельств

³⁹ Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 478.

дела. Провести юридическую квалификацию - показать, что, на основании доказательств, которые были собраны на первой стадии, в данном случае необходимо применять именно выбранную норму права. Эта стадия заключается, прежде всего:

1) в поиске необходимой правовой нормы;

2) в проверке действует ли данная норма в данное время, на данной территории, на каких субъектов распространяется, не противоречит ли законам и Конституции;

3) необходимо толкование, то есть уяснение смысла нормы;

3 стадия. Принятие решения по рассмотренному делу. Это, по сути, мыслительная деятельность, которая заключается в оценке собранных доказательств и установлении юридической квалификации. Решение по делу сопровождается изданием полномочным органом правового акта (акта применения права), являющегося юридическим фактом и служащим основой для возникновения правоотношения.

Требования к акту применения:

1) законность, обоснованность, справедливость - по содержанию;

2) должно соответствовать установленным в законе требованиям по форме документа: вводная часть (кто, что, где, когда), фабула дела, мотивировочная часть, резолютивная часть.

Выделяется и *4 стадия – контроль за исполнением принятого решения.*

В зависимости от объема и сложности процессуальной деятельности выделяют «три вида производства по делам об административных правонарушениях: упрощенное, обычное и особое производство»⁴⁰. Упрощенное производство имеет место, когда в соответствии со ст. 28.6 КоАП РФ протокол об административном правонарушении не составляется, а назначается административное наказание в виде предупреждения или административного штрафа. Обычное производство возникает при

⁴⁰ Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 520.

составлении протокола об административном правонарушении. Особым производством Бахрах Д.Н. называет «рассмотрение дела об административном правонарушении судьей».

Производство по делам об административных правонарушениях регулируется процессуальными нормами КоАП РФ. Особенность производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов заключается в том, что в его регулировании имеют место также нормы НК РФ и АПК РФ.

Рассмотрим производство по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов по стадиям и этапам этого процесса.

Под стадией понимается «сравнительно самостоятельная часть производства, которая наряду с его общими задачами, имеет свойственные только ей задачи. Стадии отличаются друг от друга и кругом участников производства. На каждой стадии совершаются разные действия. Решение задач каждой стадии оформляется специальным процессуальным документом, который подводит итог деятельности. После принятия такого акта начинается новая стадия. Стадии органично связаны между собой. Последующая стадия, как правило, начинается лишь после того, как закончена предыдущая, на новой стадии проверяется то, что было сделано раньше»⁴¹.

Первая стадия производства по делам об административных правонарушениях является возбуждение дела об административных правонарушениях. На данной стадии возникает административно – правовое процессуальное охранительное правоотношение, главными участниками которого являются лицо, в отношении которого возбуждается дело, и должностное лицо, уполномочено составлять протоколы об административных правонарушениях. Наличие этих двух субъектов является обязательным условием для возникновения рассматриваемого

⁴¹ Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 540.

правоотношения. Особенности правоотношения, складывающиеся в сфере налогообложения, обуславливают особенности субъектного состава на стадии возбуждения дела. В связи с тем, что субъектами правонарушений в области налогов могут быть налогоплательщики, а также налоговые агенты.

Любое правоотношение возникает при наличии юридического факта. В соответствии с ч. 1 ст. 28.1 КоАП РФ «поводами к возбуждению дела об административном правонарушении являются:

1) непосредственное обнаружение должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях, достаточных данных, указывающих на наличие события административного правонарушения;

2) поступившие из правоохранительных органов, а также из других государственных органов, органов местного самоуправления, от общественных объединений материалы, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения;

3) сообщения и заявления физических и юридических лиц, а также сообщения в средствах массовой информации, содержащие данные, указывающие на наличие события административного правонарушения (за исключением административных правонарушений, предусмотренных частью 2 статьи 5.27 и статьей 14.52 настоящего Кодекса);

4) фиксация административного правонарушения в области дорожного движения или административного правонарушения в области благоустройства территории, предусмотренного законом субъекта Российской Федерации, совершенного с использованием транспортного средства либо собственником или иным владельцем земельного участка либо другого объекта недвижимости, работающими в автоматическом режиме специальными техническими средствами, имеющими функции фото- и киносъемки, видеозаписи, или средствами фото- и киносъемки, видеозаписи;

5) подтверждение содержащихся в сообщении или заявлении собственника (владельца) транспортного средства данных о том, что в

случаях, предусмотренных пунктом 4 настоящей части, транспортное средство находилось во владении или в пользовании другого лица».

Возбуждение дела об административном правонарушении без достаточных на то оснований влечет нарушения, которые в конечном итоге отрицательно сказываются на функциональности деятельности уполномоченных органов и должностных лиц, так как напрасно тратятся силы и средства.

Как правило, поводом к возбуждению дела об административном правонарушении в области налогов является присутствие достаточных данных, которые указывают на наличие события административного правонарушения, обнаруживающиеся в ходе проведения налогового контроля. Налоговый контроль представляет собой административный надзор, который является самостоятельной административно – процессуальной деятельностью.

Порядок проведения налогового контроля регулируется гл. 14 НК РФ, а также иными НПА. В соответствии с ч. 1 и 2 ст. 82 НК РФ «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном настоящим Кодексом. Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом».

Анализ норм НК РФ не позволяет выделить стадию возбуждения дела об административном правонарушении, поскольку, если в ходе проведения налогового контроля обнаруживаются признаки административного

правонарушения в области налогов, то в рамках налогового контроля принимается решение о привлечении либо об отказе в привлечении лица к налоговой ответственности или о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (ст. 101 НК РФ). В соответствии со ст. 104 НК РФ «после вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, или в иных случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, соответствующий налоговый орган обращается с заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной настоящим Кодексом».

Для того, что бы определить границы стадии возбуждения дела об административном правонарушении, необходимо определить содержание искового заявления, для чего следует обратиться к АПК РФ.

Арбитражное процессуальное законодательство прямо называет дела о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций. Такие дела рассматриваются арбитражными судами в порядке административного судопроизводства. В ст. 212 АПК РФ определено, что дела данной категории рассматриваются арбитражным судом по общим правилам искового производства, либо в порядке приказного производства по правилам, предусмотренным главой 29.1 настоящего Кодекса, с особенностями, установленными в главе 26 АПК РФ.

Поступление заявления налогового органа в суд, является юридическим фактом, служащим основанием к возбуждению дела.

Вторая стадия производства по делам об административных правонарушениях – это непосредственно рассмотрение дела. Особенности рассмотрения дел об административных правонарушениях законодательства о налогах заключается, прежде всего, в том, что в роли субъекта

административной юрисдикции выступает арбитражный суд и суды общей юрисдикции.

Пленум Верховного Суда постановил, что «в случае привлечения к ответственности, предусмотренной нормами Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), содержащими признаки административного правонарушения, производство по делу должно осуществляться в порядке, предусмотренном КоАП РФ (часть 3 статьи 1.7 КоАП РФ, часть 2 статьи 10 НК РФ)»⁴². Следовательно, стадия рассмотрения дел об административных правонарушениях законодательства о налогах и сборах, предусмотренных КоАП РФ, а также правонарушения, предусмотренные НК РФ, регламентируются гл. 29 КоАП РФ и включает этапы подготовки к рассмотрению дела, непосредственно рассмотрение и вынесения решения по делу.

Стадия рассмотрения дел об административных правонарушениях законодательства о налогах, предусмотренных НК РФ, в арбитражном суде регламентируется гл. 26 АПК РФ и осуществляется по общим правилам искового производства, т.е также включает этапы подготовки дела, непосредственного рассмотрения и вынесения решения по делу.

Остановимся на этапах рассмотрения дел об административных правонарушениях

На первом этапе судья суда общей юрисдикции выясняет вопросы, перечисленные в ст 29.1 КоАП РФ, а именно:

- 1) «относится ли к их компетенции рассмотрение данного дела;
- 2) имеются ли обстоятельства, исключающие возможность рассмотрения данного дела судьей, членом коллегиального органа, должностным лицом;

⁴² "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. N 5 (в ред. от 19.12.2013 г.) // КонсультантПлюс : справ.правовая система. Электрон.дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том.гос. ун-та.

3) правильно ли составлены протокол об административном правонарушении и другие протоколы, предусмотренные настоящим Кодексом, а также правильно ли оформлены иные материалы дела;

4) имеются ли обстоятельства, исключающие производство по делу;

5) достаточно ли имеющихся по делу материалов для его рассмотрения по существу;

6) имеются ли ходатайства и отводы».

И выносит определение о назначении времени и мест рассмотрения дела.

Судья арбитражного суда проверяет, соответствует ли заявление предъявляемым требованиям и выносит определение о принятии дела к производству.

Второй этап рассмотрения дела заключается в единоличном рассмотрении судьей материалов дела. При рассмотрении дела в арбитражном суде, судья, в соответствии со ст. 215 АПК РФ должен установить, «имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы»⁴³.

Судья суда общей юрисдикции рассматривает дело в соответствии со ст. 29.7 КоАП РФ.

Заключительным этапом второй стадии производства по делам об административных правонарушениях законодательства о налогах является вынесение решения по делу. Судья суда общей юрисдикции в соответствии со ст. 29.10 КоАП РФ выносит постановление по делу, в котором указываются:

⁴³ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 17.04.2017) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

1) «должность, фамилия, имя, отчество судьи, должностного лица, наименование и состав коллегиального органа, вынесших постановление, их адрес;

2) дата и место рассмотрения дела;

3) сведения о лице, в отношении которого рассмотрено дело;

4) обстоятельства, установленные при рассмотрении дела;

5) статья настоящего Кодекса или закона субъекта Российской Федерации, предусматривающая административную ответственность за совершение административного правонарушения, либо основания прекращения производства по делу;

6) мотивированное решение по делу;

7) срок и порядок обжалования постановления».

Судья арбитражного суда выносит решение по делу, которое в соответствии со ст. 170 АПК РФ должно состоять из «вводной, описательной, мотивировочной и резолютивной частей.

1. Вводная часть решения должна содержать наименование арбитражного суда, принявшего решение; состав суда, фамилию лица, которое вело протокол судебного заседания; номер дела, дату и место принятия решения; предмет спора; наименования лиц, участвующих в деле, фамилии лиц, присутствовавших в судебном заседании, с указанием их полномочий.

2. Описательная часть решения должна содержать краткое изложение заявленных требований и возражений, объяснений, заявлений и ходатайств лиц, участвующих в деле.

В мотивировочной части решения должны быть указаны:

1) фактические и иные обстоятельства дела, установленные арбитражным судом;

2) доказательства, на которых основаны выводы суда об обстоятельствах дела и доводы в пользу принятого решения; мотивы, по которым суд отверг те или иные доказательства, принял или отклонил

приведенные в обоснование своих требований и возражений доводы лиц, участвующих в деле;

3) законы и иные нормативные правовые акты, которыми руководствовался суд при принятии решения, и мотивы, по которым суд не применил законы и иные нормативные правовые акты, на которые ссылались лица, участвующие в деле.

3. Резолютивная часть решения должна содержать выводы об удовлетворении или отказе в удовлетворении полностью или в части каждого из заявленных требований, указание на распределение между сторонами судебных расходов, срок и порядок обжалования решения».

Постановление судьи по делу об административном правонарушении законодательства о налогах вступает в силу после истечения срока обжалования, который в соответствии с ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ равен десяти дням со дня вручения или получения копии постановления.

Решение судьи арбитражного суда вступает в законную силу по истечении месячного срока со дня его принятия, если не подана апелляционная жалоба.

Третья, факультативная стадия производства по делам об административных правонарушениях – обжалование постановлений и решений.

Также в юридической науке выделяют и четвертую стадию – исполнение постановления. В данную стадию входит:

1. Возбуждение исполнительного производства;
2. Доведение постановления до сведения нарушителя;
3. Обращение постановления к исполнению;
4. Приведение постановления в исполнение.

В заключение стоит сказать, что объективных предпосылок для разграничения производства по делам о налоговых правонарушениях и производства по делам об административных правонарушениях в области налогов не существует. Более того, можно утверждать, что производство по

делам о налоговых правонарушениях является по своей сути производством по делам об административных правонарушениях в области налогов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование административной ответственности за налоговые правонарушения позволяет сформулировать следующие основные выводы:

1. Административная ответственность является достаточно сложным и многогранным правовым явлением.

2. Налоговую ответственность нельзя рассматривать в качестве самостоятельного вида юридической ответственности. По своей юридической природе она является административной, о чем свидетельствует практически полное совпадение признаков этих видов ответственности.

3. О налоговой ответственности надлежит вести речь только лишь в качестве синонима административной ответственности либо же рассматривать в качестве ее разновидности.

4. Административному правонарушению в сфере налогов присущ признак общественной опасности, хотя оно и является менее опасным, чем преступление.

5. Административная ответственность за правонарушения в области налогов имеет три основания:

- Нормативные основания закреплены в КоАП РФ и в НК РФ.

- Фактическим основанием является – административное правонарушение.

- Процессуальным основанием – процессуальные нормы КоАП РФ, НК РФ и АПК РФ.

6. Совокупность объективных и субъективных признаков позволяет выделить конкретные составы административных правонарушений в области налогов. Признаки, а также элементы состава налогового правонарушения являются тождественными признакам и элементам состава административного правонарушения в области налогов.

По объекту посягательства – правонарушения, посягающие на общественные отношения, складывающиеся по поводу: учета налогоплательщиков; исчисления и уплаты налогов; взимания налогов; обеспечения налогового контроля; осуществление налогового контроля; исполнение банками и иными организациями обязанностей перед налоговым органом; документирование сделок с использованием контрольно – кассовых машин.

По объективной стороне: административные правонарушения, совершаемые путем действия или бездействия.

По субъекту – правонарушения, предусмотренные КоАП РФ и НК РФ, субъектами которых являются должностные лица, организации, а также физические лица.

По субъективной стороне – административные правонарушения в области налогов совершаются умышленно или по неосторожности.

7. Система субъектов реализации административной ответственности в налоговой сфере включает в себя судей, а также должностных лиц.

8. «Административное правонарушение в области налогов и сборов является противоправное, виновное, действие (бездействие) физического или юридического лица, посягающее на общественные отношения в области налогов, за которые Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность».

9. Законодатель не установил в КоАП РФ исчерпывающий перечень административных правонарушений в области налогов. С целью устранения данного пробела предлагается внести в КоАП РФ и НК РФ изменения и дополнения, направленные на формирование единого института административной ответственности за налоговые правонарушения.

10. За все правонарушения в области налогов единственной мерой ответственности является административное наказание. Налоговые санкции, применяемые к нарушителю налогового законодательства, по своей сути и

правовой природе идентичны административному наказанию в виде административного штрафа.

11. Производство по делам о налоговых правонарушениях по своей правовой природе, содержанию и процедуре не отличается от производства по делам об административных правонарушениях.

12. На основании вышеизложенного представляется возможным выдвинуть предположение по совершенствованию правового регулирования данной сферы общественных отношений, а именно:

- исключить из НК РФ раздел VI, расширив гл. 15 КоАП РФ и, таким образом консолидировать нормы об административной ответственности за налоговые правонарушения в КоАП РФ.

- производство по делам об административных правонарушениях в области налогов должно регулироваться единым нормативным правовым актом, которым должен стать КоАП РФ.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ

1. Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. [Электронный ресурс] : (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: федер. закон от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 07.03.2017) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 г. № 146–ФЗ [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16 июля 1998 г. (в ред. от 16.04.2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 5.08.2000 г. № 117–ФЗ [Электронный ресурс] : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 5.08.2000 г. (в ред. от 13.04.2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

5. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: федер. закон от 24.07.2002 N 95-ФЗ (ред. от 17.04.2017) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

6. О структуре федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс] : утвержден Указом Президентом РФ 21.05.2012 N 636 (ред. от 03.04.2017) /// КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия

Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

7. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе от 30.09.2004 N 506 [Электронный ресурс] : принят постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 г. (в ред. от ред. от 30.03.2017 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

8. Об утверждении «Порядка изменения срока уплаты налога, сбора, страховых взносов, а также пени и штрафа налоговыми органами» от 16.12.2016 г. N ММВ-7-8/683@ [Электронный ресурс] : принят Федеральной Налоговой Службой РФ // КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

9. «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях" Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. N 5 (в ред. от 19.12.2013 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

10. О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти [Электронный ресурс]: Указ Президента РФ от 09.03.2004 N 314 (ред. от 07.12.2016) /// КонсультантПлюс : справ. правовая система. – Версия Проф. – Электрон. дан. – М., 2017. – Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

11. "О налоговых органах Российской Федерации" [Электронный ресурс] : федер. закон от 21.03.1991 N 943-1 (в ред. от 03.07.2016 г.) // КонсультантПлюс : справ. правовая система. Электрон. дан. М., 2017. Доступ из локальной сети Науч. б-ки Том. гос. ун-та.

12. Абдулаев М. И. Проблемы теории государства и права : учебник /М. И. Абдулаев, С. А. Комаров. ; под общ. ред. С. А. Комарова. –СПб.: Питер, 2003. – 576 с.

13. Алексеев С. С. Общая теория права. Курс в 2-х томах. Т. 1 / С.С. Алексеев – М.: Юридическая литература, 1981. – 360 с.
14. Алексеев С. С. Общая теория права. Курс в 2-х томах. Т. 2 / Алексеев С.С. – М.: Юридическая литература, 1982. – 360 с.
15. Архипов С.И. Субъект права: теоретическое исследование / С.И. Архипов – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2004. – 469 с.
16. Барышев М.И. Финансовое право. Учебник / М.И. Барышев, Б.Н. Иванов, Е.А. Ровинский; под ред. Ровинский Е.А. – М.: Юридическая литература, 1971. – 392 с.
17. Бахрах Д.Н. Административное право : учебник для вузов / Д.Н.Бахрах. – М.: Бек, 1993. – 301 с.
18. Васянина Е.Л. О природе финансовых правоотношений // Бизнес, Менеджмент и Право. – Екатеринбург: 2014. – №1 (29). – С. 91-94.
19. Винницкий. Субъекты налогового права / Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2000. – 192 с.
20. Гуреев В.И. Налоговое право : учебник. / Гуреев В.И. – М.: Экономика, 1995. — 253 с.
21. Матузов, Н. И. Теория государства и права : учебник для вузов / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – М. : Юристъ, 2004. – 511 с.
22. Марченко М. Н. Проблемы теории государства и права: учебник/ М. Н. Марченко. – М. : ТК Велби Изд-во Проспект, 2006. - 768 с.
23. Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства : учебник / В.С. Нерсесянц. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. – 560 с.
24. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. Учебное пособие / В. А. Парыгина; вступ. ст.: Тедеев А.А. – М.: Статус-Кво 97, 2005. – 336 с.
25. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р.О. Халфина – М.: Юрид. лит., 1974. – 351 с.

26. Веницкий Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права: Автореф. дис... д – ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003. – С. 3.
27. Попов Л.Л. Административное право России: учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Проспект, 2010. С. 341, 332.
28. Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юность, 2007. С. 330.
29. Сорокин В.Д. Комментарий избранных мест Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. // Юридическая мысль. 2002. № 4(10).С.27.
30. Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: Учебник. — М.: ИКД "Зерцало-М". 2003. — с. 163, 263.
31. Бахрах Д. Н., Россинский Б.В., Старилов Ю. Н. Административное право: Учебник для вузов. – 2 – е изд., изм. и доп. – М.: Норма, 2005. С. 517.
32. Студеникина М. С. Что такое административная ответственность?. М., 1990. С. 7.
33. Дмитриев Ю.А., Полянский И.А., Трофимов Е.В. Административное право Российской Федерации: учебник для юридических вузов. - Система ГАРАНТ, 2008 г.
34. Административное право : учебник / Б.В. Россинский, Ю.Н. Старилов. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М.: Норма, 2009. С. 603.
35. Украинский Р.В. Налоговый кодекс о налоговой ответственности // Законодательство. – 1999. - № 5. – С. 39-46.
36. Гусева Т.А. Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. – С.14.
37. Староверова О.В. К проблеме юридической ответственности за налоговые правонарушения // Закон и право. – 2002. - № 4. – С. 42.

38. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С.Р. Пепеляева. – С. 404.
39. Бахрах Д. Н. Состав административного проступка. Свердловск, 1987. С. 27.
40. Налоговое право России: Учебник для вузов. / Отв. ред. Ю.А. Крохина. – С. 352.
41. Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. Административное право: Учебник для вузов. – М.: Норма, 2004. С. 484.
42. Административное право: учебник / Под ред. Ю. М. Козлова, Л. Л. Попова. - М.: Юристъ, 2009. С. 128.
43. Старилов Ю.Н. Служебное право. – М., 1996. С. 380-381.
44. Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: Автореф. дис... на соиск. учен. степени к.ю. наук. Омск, 2004. – С. 46.
45. Демин А.А. Административное право Российской Федерации: Учебное пособие. – М., 2002, С. 61.
46. Якимов А.Ю. Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации. Монография. – М., 1999. С. 28.
47. Виницкий Д.В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 8.
48. Бахрах Д.Н. Административное право России: Учебник для вузов. – М., 2000. С. 478.
49. Хребтова Т.П. Органы внутренних дел как субъекты финансового права. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Т.П. Хребтова. – М., 2009. – 27 с.
50. Агапов А.Б. Административное право. М.: Изд-во «Юрайт», 2009. С. 249.
51. Указ Президента РФ от 14.08.96. "О системе Федеральных органов власти" //СЗ РФ. 1996, № 34, ст. 4081.
52. Бородин С.В., Кудрявцев В.Н. О разделении и взаимодействии властей в России. // Государство и право. 2002. № 5, с. 13-16.

53. Иванов А.А. Цели юридической ответственности, ее функции и принципы // Государство и право. 2003. № 6, с. 66-69.

54. Максимов И.В. Система административных наказаний: понятие и признаки // Государство и право. 2005. № 4, с. 18-27.

55. Масленников М.Я. Производство по делам об административных правонарушениях. М., 1994. С. 59.

56. Административное право России / Под ред. П.И. Кононова, В.Я. Кикотя, И.Ш. Килясханова. –М., 2008. 186.

Уважаемый пользователь! Обращаем ваше внимание, что система «Антиплагиат» отвечает на вопрос, является ли тот или иной фрагмент текста заимствованным или нет. Ответ на вопрос, является ли заимствованный фрагмент именно плагиатом, а не законной цитатой, система оставляет на ваше усмотрение.

Отчет о проверке № 1

дата выгрузки: 15.06.2017 08:47:01
пользователь: artemhollywood5000@gmail.com / ID: 4143674
отчет предоставлен сервисом «Антиплагиат»
на сайте <http://www.antiplagiat.ru>

Информация о документе

№ документа: 12
Имя исходного файла: Морозов Артем Геннадьевич.docx
Размер текста: 119 кБ
Тип документа: Не указано
Символов в тексте: 105216
Слов в тексте: 12146
Число предложений: 711



Оригинальность: 54.71%
Заимствования: 45.29%
Цитирование: 0%

Информация об отчете

Дата: Отчет от 15.06.2017 08:47:02 - Последний готовый отчет
Комментарии: не указано
Оценка оригинальности: 54.71%
Заимствования: 45.29%
Цитирование: 0%

Источники

Доля в тексте	Источник	Ссылка	Дата	Найдено в
14.65%	[1] - весь сборник в одном архиве .zip	http://vnjipo.ru	16.11.2016	Модуль поиска Интернет
14.29%	[2]	http://voennoepravo.ru	15.01.2017	Модуль поиска Интернет
12.19%	[3] Скачать	http://krelib.com	раньше 2011 года	Модуль поиска Интернет