

На правах рукописи



Решетникова Елена Викторовна

**СТАНОВЛЕНИЕ И РАЗВИТИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НА-
ЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В РОССИЙСКОМ ПРАВЕ
(XVII-начало XX вв.)**

Специальность 12.00.01 – теория и история права и государства;
история учений о праве и государстве

Автореферат
диссертации на соискание учёной степени
кандидата юридических наук

Омск – 2017

Работа выполнена на кафедре теории и истории государства и права Иркутского института (филиала) Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)».

Научный руководитель:

Минникес Ирина Викторовна
доктор юридических наук, доцент

Официальные оппоненты:

Липинский Дмитрий Анатольевич
доктор юридических наук, профессор, профессор кафедры конституционного и административного права ФГБОУ ВО «Тольяттинский государственный университет»

Пашенцев Дмитрий Алексеевич
доктор юридических наук, кандидат исторических наук, профессор кафедры теории и истории государства и права ГАОУ ВО г. Москвы «Московский городской педагогический университет»

Ведущая организация:

Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Уральский государственный юридический университет»

Защита состоится 22 декабря 2017 г. в 10.30 часов на заседании объединенного совета по защите диссертации на соискание ученой степени кандидата наук Д 999.008.03 на базе Омского государственного университета им. Ф.М. Достоевского, Алтайского государственного университета, Омской академии МВД России, по адресу 644065, г. Омск, ул. 50 лет Профсоюзов, д. 100/1, ауд. 315 (зал заседаний).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского»: <http://www.omsu.ru>

Полный текст диссертации и автореферат размещены на официальном сайте Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Омский государственный университет им. Ф.М. Достоевского» по адресу: <http://www.omsu.ru>

Автореферат разослан « ____ » _____ 2017 г.

Ученый секретарь объединенного
диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент



И.В. Глазунова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования определяется идущими в настоящее время процессами реформирования и модернизации всех систем государства: политической, правовой, финансовой и т.д. Эти процессы охватывают практически все элементы и явления жизни общества, что приводит к необходимости модернизации и пересмотра не только конкретных элементов (составляющих) правовой системы, но и некоторых ее фундаментальных основ.

Налоговые доходы составляют большую часть всех поступлений в бюджет. За счет этих обязательных платежей финансируются оборонная и правоохранительная деятельность государства, осуществляется пенсионное и социальное обеспечение населения, реализуется деятельность, направленная на повышение качества образования и здравоохранения. Непоступление запланированных денежных средств приводит к невозможности исполнения всех намеченных социальных и целевых программ, к необходимости экономить на значимых для населения страны направлениях бюджетной политики. Более того, общественная опасность неуплаты налогов проявляется в том, что убытки несет не только бюджетная система страны, но и налогоплательщики, законопослушно уплачивающие налоги, вынужденные конкурировать с недобросовестными налогоплательщиками в неравных условиях. Наконец, неуплата налогов, постепенно приобретая все более масштабный характер, оказывает негативное влияние на общественное сознание и снижает уровень налоговой культуры населения. Причем это влияние характерно было всегда, как на современном этапе развития общества, так и в дореволюционный период развития российского государства.

Одним из основных инструментов устранения такого негативного влияния всегда выступало государственное принуждение, поэтому ответственность за налоговые правонарушения выступает неотъемлемым элементом правового механизма, обеспечивающего нормальное развитие налоговой

системы страны. Этот механизм требует тщательного научного сопровождения. Значительную пользу для формирования научных позиций и правового инструментария в сфере налогов и ответственности за их неуплату, а также совершенствования и перспектив дальнейшего развития правовой жизни общества может оказать объективное изучение исторического опыта. По верному замечанию Т.Е. Грязновой, изучение исторического опыта помимо чисто научного интереса, имеет интерес практический, выступая весьма значимой составляющей ретроспективного и перспективного постижения проблемы развития современных институтов¹.

Сравнительно-историческое исследование позволяет выявить некоторые интересные черты налоговых отношений в российском праве. Так, на сегодняшний день отсутствует практическая возможность привлечения к ответственности за нарушения в области налогообложения должностных лиц налоговых органов, однако в дореволюционном праве должностные лица, ответственные за сбор налогов и недоимок, повсеместно привлекались к ответственности за нарушения в области налогообложения. Существовали также некоторые институты, неизвестные современному налоговому законодательству, например, секвестр.

Вопрос, которому посвящено диссертационное исследование, является недостаточно изученным в истории отечественного государства и права, поскольку обычно делается акцент на государственном, уголовном и гражданском праве. Вопрос о рассмотрении налоговой ответственности как одного из видов ответственности за налоговые правонарушения в историко-правовом контексте является наиболее актуальными в связи с отсутствием на сегодняшний день полноценных исследований развития ответственности за налоговые правонарушения.

Если проанализировать с этих позиций работы, посвященные налогообложению и ответственности за налоговые правонарушения, можно обозна-

¹ *Грязнова Т.Е.* Идея демократии в российской либеральной правовой мысли второй половины XIX – первой половины XX века: Автореф. дис. ...докт. юрид. наук. – Н.Новгород, 2010. – С. 5.

чить ряд пробелов и проблем, проистекающих как из невнимания современных авторов к столь важной стороне правовой жизни, так и из-за недостаточного объединения историко-правовых методов с теоретико-правовыми.

Среди наиболее важных, как представляется, можно выделить следующие проблемы:

Во-первых, нет работ, посвященных развитию ответственности за налоговые правонарушения в дореволюционном праве, определенные допущения сделаны только в отношении развития налоговой системы России и истории налогообложения. Тем не менее, для современного состояния и дальнейшего развития любого института важно учитывать опыт, становление менталитета и традиций, тенденций развития института и т.п. Как верно отмечает Д.А. Пашенцев «потребность усиления социальной направленности современного финансового законодательства требует его развития на основе имевшихся в прошлом традиций правового регулирования в соответствии с выводами историко-правовой науки»¹.

Во-вторых, в большинстве исследований анализируются лишь наиболее заметные нормативные акты, действовавшие в различные исторические периоды, начиная с Соборного уложения 1649 г. и заканчивая ныне действующим Налоговым кодексом Российской Федерации (далее – НК РФ). Однако помимо них верховной властью принимались акты, носившие адресный характер и содержавшие нормы об ответственности за налоговые правонарушения. Именно такие акты стали основой для кодификации, проведенной законодателем во второй половине XIX в. Изучение этих актов представляет огромный интерес с точки зрения исследования становления ответственности за налоговые правонарушения.

В-третьих, отдельные исследования, посвященные ответственности за налоговые правонарушения, не ставили вопрос о периодизации исторического развития данного направления правового регулирования, не стремились

¹ Пашенцев Д.А. Правовое регулирование финансовой деятельности в Российской империи : Вторая половина XIX - начало XX века: Дисс. ... докт. юрид. наук – М., 2005. – С. 6.

выявить закономерности и тенденции развития института. А именно это является одной из важнейших задач историко-правовых исследований, их практической значимости для современной правовой жизни. По мнению М.А. Кожевиной, чтобы понять специфику внутреннего развития того или иного исторического процесса, необходимо выявить множественность временных потоков, выделить структуру каждого периода, его особенности, взаимосвязи и взаимодействие фактов, указывающих как на его противоречивость, так и смысловую завершенность¹.

Обозначенные выше проблемы обусловили выбор темы работы, исторические рамки исследования и его структуру.

Степень научной разработанности темы исследования.

Как отмечено выше, комплексное целевое исследование проблем становления ответственности за налоговые правонарушения в России в дореволюционный период развития права не проводилось, однако отдельные аспекты проблемы, так или иначе, затрагивались учеными при исследовании различных смежных вопросов.

Среди них важнейшими в контексте данной работы можно считать исследования по двум направлениям: во-первых, это изучение вопросов о налогах и их правовом регулировании, во-вторых, освещение проблемы юридической ответственности в целом и налоговой ответственности в частности.

Первая группа научных исследований касается истории развития налогов и налогового законодательства России. Так, в некоторых работах освещены проблемы государственно-правового регулирования финансовой системы дореволюционной России, а также развития налогов в период XVII – начала XX вв. Это работы А.В. Анджаева, Л.М. Артамоновой, Д.И. Игнатенко, А.А. Исаева, Т.Е. Новицкой, А.П. Погребинского, О.А. Полозяна, Д.А. Пашенцева, В.М. Пушкаревой, И.Т. Тарасова, А.С. Титова, А.В. Толкушкиной, Д.Г. Черника, В.М. Чибинева и др.

¹ Кожевина М.А. Предпосылки зарождения отечественной юридической науки как социального института // Genesis: исторические исследования. – 2015. – № 3. – С. 430-459.

Характеристике системы налогообложения и отдельных видов налогов посвящены работы М.М. Алексеенко, В.П. Безобразова, Э.Н. Берендтса, С.Б. Веселовского, Ю.А. Гагемейстер, А.Н. Зака, С.И. Иловойского, А.А. Исаева, А.И. Кранихфельда, В.Е. Кури, А.С. Лаппо-Данилевского, В.А. Лебедева, Д.М. Львова, Т.В. Локотя, Ф.Б. Мильгаузена, Е.Г. Осокина, И.Ю. Патлаевского, Е.И. Рагозина, И.Я. Рудченко, И.Н. Скороходова, А.П. Субботина, Н.И. Тургенева, Л.В. Ходского, Н.Д. Чечулина, И.И. Янжула, В.Г. Яроцкого и др.

Несмотря на серьезность приведенных исторических исследований, они целиком сосредоточены именно на налогах, не уделяя внимания становлению ответственности за неуплату налогов в дореволюционной России.

Значительное количество исследований посвящено как вопросам общей теории юридической ответственности, так и вопросам налоговой ответственности, но с точки зрения функционирования данного института на современном этапе. Эти исследования не содержат историческую составляющую развития ответственности за налоговые правонарушения в целом, так и налоговой ответственности в частности. Например, исключительно вопросам теории юридической ответственности посвящены исследования Б.Т. Базылева, С.Н. Братуся, В.А. Кислухина, С.Л. Кондратьевой, Г.М. Лановой, О.Э. Лейста, Д.А. Липинского, В.В. Лучкова, Н.С. Малеина, Ж.И. Овсепяна, Г.А. Прокоповича, И.С. Самощенко, М.Х. Фарукшина, М.Д. Шиндяпина, Р.Л. Хачатурова, Р.Г. Ягутяна и др.

Необходимо отметить, что с точки зрения теории государства и права налоговая ответственность не рассматривается в качестве самостоятельного вида юридической ответственности, хотя в последнее время этот вопрос обсуждается и остается до сих пор дискуссионным.

На современном этапе развития института налоговой ответственности это связано, прежде всего, с ее законодательной конструкцией, которая значительно отличается от аналогичного института, приобретшего некую определенность к середине XIX в. и активно развивавшегося вплоть до 1917 г.

На сегодняшний день имеется достаточно большое количество исследований в этой области, однако все они в основном посвящены теоретическому обоснованию выделения налоговой ответственности в качестве самостоятельного вида ответственности за налоговые правонарушения, но не рассматривают развитие ответственности за налоговые правонарушения с историко-правовой точки зрения. Это исследования А.А. Гогиной, Т.А. Гусевой, А.В. Демина, А.Е. Егорова, А.В. Золотухина, В.А. Кинсбургской, А.В. Красюкова, Н.П. Кучерявенко, В.А. Мачехина, Л.Б. Рейдель, К.А. Сасова, А.Н. Сердцева, Ю.Н. Старилова, В.В. Стрельникова, А.С. Титова, Д.В. Тютинна, Д.Ю. Чарухина, В.М. Чибинева и др.

Есть работы, которые так или иначе затрагивают вопрос становления и развития налоговой ответственности. Однако целью таких исследований является изучение института налоговой ответственности, начиная с 1917 г. и до настоящего времени. Исторический же анализ проблемы имеет либо сопутствующий и зачастую узкоспециализированный характер либо ограниченные временные рамки. Это работы Т.Ю. Сацхиной, Н.В. Сердюковой, Ю.И. Петрова, Д.Ю. Чарухиной и др.

Другая группа авторов, оценивая проблему развития ответственности за налоговые правонарушения, сосредоточена только на конкретных видах ответственности, либо ответственности за какие-то конкретные деяния. Это работы М.О. Акопджановой, В.М. Малиновской, А.А. Рожнова и др.

Исследования В.Г. Балковой, З.А. Вагапова посвящены изучению ответственности небольшого круга субъектов, при этом указанные работы ограничены временными рамками.

А.С. Титов часть своего исследования посвятил рассмотрению вопроса ликвидации недоимочности в дореволюционной России. Этот исторический экскурс, безусловно, ценен, но является узконаправленным исследованием, не освещающим проблему в полном объеме.

Исследования С.Л. Грибанова, А.А. Свистунова, А.С. Титова и В.М. Чибинева касаются развития системы взимания налогов (административный ас-

пект), но нацелены на аппарат взимания налогов и не касаются вопросов развития ответственности за налоговые правонарушения.

Можно заключить, что указанные работы так или иначе затрагивают проблему эволюции ответственности за налоговые правонарушения, но они либо освещают не весь период становления ответственности за налоговые правонарушения; либо касаются развития отдельных аспектов ответственности – только санкций за налоговые правонарушения, например, правева и т.п., либо только объекта ответственности – налога; либо посвящены вопросам развития государственно-правового регулирования налоговой сферы России (административный аспект). Кроме того, большинство исследователей рассматривает проблемы налоговой ответственности только в качестве сопутствующего материала при изучении более широкого вопроса.

Работ, полностью посвященных вопросам развития ответственности за налоговые правонарушения, выявлению видов налоговых правонарушений и, как следствие, выделению налоговой ответственности в качестве самостоятельного вида ответственности за налоговые правонарушения в результате ретроспективного анализа, до настоящего времени нет.

Таким образом, несмотря на определенный интерес к теме ответственности за налоговые правонарушения и важность выбранной для изучения темы, степень ее научной разработанности является недостаточной, до настоящего времени нет комплексного исследования проблем становления ответственности за налоговые правонарушения в российском праве дореволюционного периода.

Цель и задачи исследования

Цель исследования состоит в выявлении закономерностей становления и развития ответственности за налоговые правонарушения в российском праве в период с XVII до начала XX вв.

Для достижения сформулированной цели в настоящем исследовании поставлены следующие теоретические, практические и учебно-познавательные задачи:

1. Выявить исторические условия формирования и проанализировать законодательство и частные акты России XVII – начала XX вв., содержавшие нормы об ответственности за налоговые правонарушения, оценить их значение в становлении ответственности за налоговые правонарушения.

2. Исследовать процесс становления ответственности за налоговые правонарушения в историческом контексте путем установления этапов ее развития и выделения особенностей каждого этапа.

3. Установить источники и характер норм, регулировавших вопросы ответственности за налоговые правонарушения.

4. Выявить особенности поэтапного формирования признаков налогового правонарушения как основания ответственности за неисполнение налоговой обязанности, а также составов налоговых правонарушений в историко-правовом аспекте.

5. Проследить, как изменялся круг субъектов ответственности за налоговые правонарушения на протяжении XVII – начала XX вв.

6. Определить характер санкций, жесткость наказаний, их направленность и эволюцию в процессе становления ответственности за налоговые правонарушения в законодательстве XVII – начала XX вв.; выявить факторы, влиявшие на характер санкций за налоговые правонарушения.

7. Проследить процесс становления процедуры привлечения к ответственности за неуплату налогов в законодательстве XVII – начала XX вв. и ее законодательного оформления.

8. Определить особенности освобождения от налоговой ответственности в XVII – начале XX вв., выделить основания освобождения от налоговой ответственности в законодательстве рассматриваемого периода.

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе становления и развития ответственности за налоговые правонарушения, а также закономерности этого процесса в период с XVII по начало XX вв.

Предметом исследования являются нормы права Российского государ-

ства XVII – начала XX вв., посредством которых осуществлялось правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения, в контексте исторической обстановки конкретного временного периода; формы закрепления и выражения таких норм, практика реализации и толкования обозначенных правил поведения в системе налогообложения.

Методологическая основа диссертационного исследования

Изучение различных аспектов процесса становления ответственности за налоговые правонарушения в законодательстве XVII – начала XX вв. возможно на основе комбинирования разнообразных методологий, обладающих наибольшей эффективностью в отношении предмета исследования и характера базы источников.

Многообразие исторической, социальной и юридической реальности сложность объекта исследования требуют синтеза методологических принципов целого ряда наук, применения основанных на них междисциплинарных методов и связей.

Проблема теоретико-методологического анализа исследований становления и развития ответственности за налоговые правонарушения в законодательстве XVII – начала XX вв. состоит в преодолении уже сложившихся в отечественной науке стереотипов, а также в формировании новых подходов.

В ходе проведения исследования использовались системный, историко-правовой, формально-юридический и другие методы. Так, системный метод использовался диссертантом при исследовании вопросов ответственности за налоговые правонарушения в дореволюционном праве как совокупности комплекса взаимосвязанных элементов (налогообложение, правонарушения, санкции, процесс).

Историко-правовой метод использовался в целях выявления закономерностей в зарождении и развитии ответственности за налоговые правонарушения в период XVII – начала XX вв. для установления возможности выделения налоговой ответственности в качестве самостоятельного вида юридической ответственности.

Метод исторической реконструкции несет в себе обширную научную информацию, полученную в процессе исследовательской работы с различными видами источников. Он направлен на воссоздание целостной картины прошлого по его фрагментам, сохранившимся в исторических источниках и результатах предшествовавших исторических событий, что в итоге позволило сделать выводы, актуальные для истории государства и права.

Формально-юридический метод позволил на основе выработанной теоретической конструкции юридической ответственности, путем анализа источников права XVII – начала XX вв., выявить конструкцию налоговой ответственности – признаки, правовую природу, особенности и отличия от существующего на сегодняшний день аналогичного института.

В современной науке разработана и используется методология, позволяющая систематизировать увеличивающийся объем правовых знаний. К ним можно отнести статистический метод, методы классификации и системно-структурного анализа, синергетический и другие. Эти методы можно рассматривать как элементы научного инструментария, с помощью которых реализуется научный замысел.

Например, для выявления причин недоимочности в XVIII – XIX вв. использовался статистический метод, позволивший определить расходы крестьян на налоговые обязательства перед федеральной казной и местными бюджетами, расходы крестьянских дворов на личные нужды.

Применение в ходе исследования метода системно-структурного анализа позволило последовательно установить взаимосвязь структурных элементов налоговой ответственности, взаимозависимость одних элементов от других, например, изменение налогообложения на всех этапах развития ответственности за налоговые правонарушения, влияло на состав и виды правонарушений, индивидуализация налоговой ответственности – на субъектный состав, налоговый процесс – на порядок обжалования решений органов налогового контроля и т.п.

В ходе исследования автором применялся метод анализа, который про-

является через способы сбора и обработки информации, необходимой для получения сведений о какой-либо деятельности. Так, для установления ответственности должностных лиц были проанализированы акты, регулирующие их деятельность, установлены их должностные обязанности по сбору налогов и недоимок, что позволило выявить характер и сущность ответственности должностных лиц в праве XVII – начала XX вв.

Для соединения разрозненных фактов использовались методы анализа и синтеза. В частности, диссертантом проведен анализ законодательства, регулировавшего составные части института ответственности за налоговые правонарушения (налогообложение, правонарушение, санкции, налоговый процесс) на каждом этапе развития в период XVII – начала XX вв.

Указанные подходы позволили проанализировать процесс становления и последующего реформирования ответственности за налоговые правонарушения, что позволило сделать выводы, которые легли в основу положений, выносимых на защиту.

Нормативная основа диссертационного исследования

Диссертационное исследование подготовлено на основе изучения нормативных правовых актов российского государства, датируемых XVII – началом XX вв. Важнейшие данные получены в результате изучения «Актов, собранных в библиотеках и архивах Российской империи Археографической экспедицией Императорской Академии наук, дополненных и изданных Высочайше учрежденной Комиссией»; «Актов, относящихся до юридического быта Древней Руси, изданных Археологической комиссией»; «Соборного уложения» 1649 г.; «Полного собрания законов Российской Империи»; «Свода законов Российской империи» и др.

В исследовании также использовано современное законодательство, в частности, Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Уголовный кодекс Российской Федерации.

Теоретическую основу диссертационного исследования составили

идеи, отраженные в работах ученых, специализирующихся в области:

– теории государства и права, таких как С.С. Алексеев, Б.Т. Базылев, С.Н. Братусь, А.Б. Венгеров, О.С. Иоффе, М.Д. Шаргородский, В.В. Лазарев, С.В. Липень, О.Э. Лейст, Д.А. Липинский, Н.С. Малеин, М.Н. Марченко, Н.И. Матузов, А.В. Малько, В.И. Нижечек, Ж.И. Овсепян, Г.А. Прокопович, И.С. Самощенко, М.Х. Фарукшин, М.С. Строгович, А.А. Тадеев, В.А. Парыгина, Р.Л. Хачатуров, Р.Г. Ягутян, Е.А. Цишковский, М.Д. Шиндяпина, Л.С. Явич и др.;

– истории государства и права, таких как М.О. Акопджанова, А.В. Анджаев, В.Г. Балковая, В.П. Безобразов, З.А. Вагапов, С.Б. Веселовский, М.Ф. Владимирский-Буданов, М.Л. Гавлин, И.А. Галаган, А.С. Лаппо-Данилевский, В.А. Лебедев, И.В. Минникес, Д.А. Пашенцев, А.П. Погребинский, В.М. Чибинев и др.;

– финансового и административного права: М.М. Алексеенко, В.П. Безобразов, Э.Н. Берендтс, И.А. Галаган, А.А. Исаев, В.А. Кинсбургская, И.М. Кулишер, И.М. Кучеров, В.А. Лебедев, Ю.Н. Стариков, В.В. Стрельников, И.Т. Тарасов, Л.В. Ходский, А.А. Ялбулганов, И.И. Янжул и др.

Использованы труды зарубежных правоведов, таких как Э. Бауэр, Адольф Вагнер, Ганс Кельзен, Пьер Поль Леруа-Болье, Карл Фридрих Умпфэнбах.

Теоретическую основу диссертационного исследования составляют общетеоретические и отраслевые разработки, категориальный аппарат и методологические подходы, введенные в оборот специалистами в области истории государства и права, теории государства и права, финансового права, истории России и отраслевых наук.

Эмпирической базой диссертационного исследования являются данные исторических документов Российского государства, отражающие порядок налогообложения и привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, а также документальные данные о сборе таможенных и кабацких пошлин за период с 1680 по 1724 гг.

Научная новизна диссертационного исследования

В диссертации впервые проведено комплексное исследование становления и развития ответственности за налоговые правонарушения в период XVII – начало XX вв. Новизна исследования заключается в комплексном рассмотрении спектра вопросов, определяющих законодательную базу и содержание актов, регулирующих как налоговые обязанности, так и ответственность за неисполнение установленной налоговой обязанности.

Требованиям новизны отвечает выделение и рассмотрение всех признаков налоговой ответственности, позволяющих рассматривать ее как самостоятельный вид юридической ответственности, с точки зрения становления ее в период XVII – начало XX вв.

Также в настоящем исследовании впервые уделено внимание изучению не только общеизвестных памятников русского права, таких как Соборное уложение 1649 г., но и всевозможных царских уставных, жалованных грамот, наказов, записей и иных источников, определявших виды налогообложения, правила сбора налогов, виды правонарушений в сфере налогообложения и порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

На защиту выносятся следующие содержащие новизну положения:

1) Становление ответственности за налоговые правонарушения в рамках XVII – начала XX вв. происходило в три этапа.

Первый этап (XVII в.) – этап становления правовых основ ответственности за налоговые правонарушения. Регламентированы лишь отдельные элементы состава налогового правонарушения. Порядок и процедура взимания налогов не унифицированы, поэтому нет и единства в вопросе привлечения к ответственности за неуплату налогов. В правовом регулировании ответственности за налоговые правонарушения на данном этапе преобладают не нормативно-правовые, а индивидуальные адресные акты.

Второй этап (XVIII в.) – этап формализации ответственности за налоговые правонарушения. Он ознаменован законодательным оформлением более или менее унифицированного порядка и сроков взимания налогов и единой

процедуры привлечения к ответственности за неисполнение налоговой обязанности. На этом этапе произошел перелом в правовом регулировании – от индивидуальных адресных актов приоритет постепенно переходит к нормативно-правовым актам.

Третий этап (XIX – начало XX вв.) – этап оформления налоговой ответственности как самостоятельного вида. Он характеризуется наличием системы правовых норм, единообразно и иерархически выстраивавших предписания о налоговых обязанностях, порядке и формах привлечения к ответственности за их нарушение в масштабах государства.

2) Налоговые правонарушения как основания ответственности развивались на протяжении XVII – XX вв. от единичных составов к упорядоченной системе.

В XVII в. число составов налоговых правонарушений было незначительным, их было крайне сложно сгруппировать по отраслевому признаку. О характере правонарушений можно было судить только по тяжести применяемой санкции.

В XVIII в. перечень налоговых правонарушений расширился, включая правонарушения, совершаемые должностными лицами, ответственными за исправное поступление налогов (сборов, пошлин) в государственную казну. Однако о системе налоговых правонарушений говорить еще рано, несмотря на наличие некоторой их упорядоченности.

XIX – начало XX вв. можно считать периодом построения системы налоговых правонарушений, их разграничения по степени опасности, по субъектному составу и т.п. На этом этапе недоимка была выделена в качестве самостоятельного вида налогового правонарушения, за которое применялись исключительно меры налоговой ответственности.

3) Круг субъектов ответственности за налоговые правонарушения в течение XVII – начала XX вв. неоднократно изменялся.

На первом этапе, в XVII в., ответственность возлагалась на налогоплательщиков, их поручителей (избирателей), а также сборщиков налогов и даже

на административные власти территории. На втором этапе (XVIII в.) из круга субъектов постепенно изъяли избирателей, однако в него вошли центральные органы управления и местная администрация как общей, так и узконаправленной компетенции. На третьем этапе, в XIX – XX вв., ответственность налогоплательщиков и должностных лиц была разделена.

4) Важнейшая тенденция исторической эволюции института ответственности за налоговые правонарушения – это тенденция к индивидуализации ответственности.

В XVII – начале XIX вв. крестьянское и городское общество было связано круговой порукой и отвечало по обязательствам своего члена, но при этом могло применять узаконенные меры ответственности к недоимщику в досудебном и внесудебном порядке. С уничтожением крепостного права в 1861 г. и, чуть позже, отменой круговой поруки, налоговая ответственность налагается в индивидуальном порядке.

5) Окончательное отделение налоговой ответственности от других видов ответственности за налоговые правонарушения состоялось только в XIX в.

На первом этапе, в XVII в. о характере санкций можно было судить только по их тяжести. На втором этапе, в XVIII в., была сделана попытка выделения в самостоятельную группу уголовно-правовых санкций за налоговые правонарушения, и только в законодательстве XIX в., в Своде законов Российской Империи налоговые санкции были выделены в отдельную группу.

б) Процедура привлечения к ответственности за налоговые правонарушения на протяжении исследуемого периода трансформировалась от индивидуальной для каждого конкретного случая до формализованного юридически закрепленного процесса.

В XVII в. процедура привлечения к ответственности зависела от случаев возникновения недоимки и носила персонализированный характер. На втором этапе Регламент Камер-коллегии от 23 июня 1731 г. впервые разработал единые правила, которыми необходимо было руководствоваться при взыска-

нии недоимок. На третьем этапе законодателем был окончательно оформлен более или менее единый унифицированный процесс привлечения к налоговой ответственности.

7) Наказания за налоговые правонарушения трансформировались от санкций, преимущественно направленных на личность нарушителя, к доминированию налоговых санкций.

В XVII в. преобладали санкции в виде телесных наказаний, тогда как санкции финансового характера применялись за незначительные правонарушения (неуплата налогов при купле-продаже товаров). На втором этапе активно стали использоваться санкции в виде отработки государственных долгов и одновременно усиливалась роль финансовых санкций. В XIX в. налоговые санкции, в частности, пени, заняли доминирующее положение.

8) Основания освобождения от налоговой ответственности в зависимости от периода развития ответственности также видоизменялись. Так, если в XVII в. основанием для освобождения от налоговой ответственности было «воровское разорение», то в XVIII в. перечень случаев освобождения от налоговой ответственности был расширен за счет неплатежеспособности налогоплательщика («пустота и скудость»), а также признания недоимки и задолженности по пеням и штрафами безнадежной к взысканию и их списание, что стало прообразом существующего на сегодняшний день аналогичного основания, закрепленного в ст. 59 НК РФ. XIX в. стал периодом законодательного закрепления твердых оснований освобождения от налоговой ответственности, порядка применения оснований освобождения от налоговой ответственности.

Обоснованность и достоверность полученных результатов подтверждаются, во-первых, многообразием используемых методов исследования; во-вторых, всесторонним и глубоким изучением и применением при выполнении диссертационного исследования научных материалов по теории и истории государства и права и истории России; в-третьих, охватом широкого спектра нормативного и эмпирического материала: нормативно-правовых ак-

тов, исторических документов, сведений периодических печати и т.п.

Теоретическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что сформулированные в нем выводы развивают и дополняют представления об ответственности за налоговые правонарушения в дореволюционной России и могут быть полезны для дальнейших научных исследований в данной области. Теоретические положения диссертационного исследования могут быть использованы в дальнейшем при подготовке учебно-методических материалов и преподавания общей теории права, специальных курсов по финансовому и налоговому праву.

Практическая значимость диссертационного исследования заключается в выявлении основных закономерностей становления ответственности за налоговые правонарушения, что способствует корректной оценке состояния современного законодательства по данному вопросу и выявлению возможностей и направлений его развития и совершенствования в дальнейшем. Полученные сведения и выводы могут быть использованы в преподавании курса истории государства и права России, теории государства и права, финансового права, а также стать основой спецкурса.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования

Диссертация подготовлена на кафедре теории и истории государства и права Иркутского института (филиала) Федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)», где были проведены ее рецензирование и обсуждение.

Основные положения диссертации нашли отражение в 12-ти публикациях за период 2013-2016 гг., из них – в 3-х статьях, опубликованных в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации для публикации основных результатов диссертационных исследований: *Налоги; Право и государство: теория и практика; Государственная власть и местное самоуправление.*

Результаты диссертационного исследования представлены на 5-ти международных и всероссийских научно-практических конференциях: 1) Международные научно-практические конференции: «Эффективность исполнения судебных актов в контексте реформирования правовой системы России» (Россия, г. Чита, 12-14.12.2013); «Отечественная наука в эпоху изменений: постулаты прошлого и теории нового времени» (Россия, г. Екатеринбург, 06-07.03.2015); «Приоритетные научные направления: от теории к практике» (Россия, г. Новосибирск, 08.11.2016); 2) всероссийская научно-практическая конференция: «Гуманизация современной науки: исследования, инновации, образование (Россия, г. Ростов-на-Дону, 12.04.2016); 3) межрегиональная научно-практическая конференция: «10 лет арбитражным апелляционным судам. Институт пересмотра судебных актов: ретроспектива и эволюция» (Россия, г. Чита, 16.12.2016). Также результаты диссертационного исследования опубликованы в 4-х статьях в журналах, включенных в российский индекс научного цитирования: *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe* (East European Scientific Journal); Аспирант; Наука в современном мире, Сборнике статей «Актуальные вопросы правоприменения».

Структура диссертации

Структура диссертации обусловлена кругом исследуемых проблем и отвечает поставленным целям и задачам. Работа состоит из введения, четырех глав, подразделенных на четырнадцать параграфов, заключения, библиографии и приложений. Деление на главы обусловлено особенностями исследования: отправной точкой служит теоретический материал об ответственности в историко-правовом контексте, далее каждый этап становления ответственности за налоговые правонарушения выделен самостоятельной главой, поскольку обладает индивидуальными признаками. Вопросы формирования и изменения системы налогообложения выделены в отдельный параграф в каждом временном периоде, так как изменение системы налогообложения влияло на структуру налогового правонарушения, и, соответственно, на меры ответственности, а также на процедуру привлечения к ответственности.

СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОГО ИССЛЕДОВАНИЯ

Во введении обосновывается актуальность избранной темы, определяются цель, задачи, предмет и объект исследования, излагаются методологическая и теоретическая основа работы, степень научной разработанности темы, раскрываются научная новизна, теоретическое и практическое значение работы, формулируются основные положения, выносимые на защиту, а также приводятся данные об апробации полученных результатов.

Первая глава «Ответственность за налоговые правонарушения: основные теоретические характеристики» посвящена анализу ответственности за налоговые правонарушения в общетеоретическом и историко-правовом ракурсе.

В § 1 «Понятие и видовая дифференциация юридической ответственности» исследуется правовая природа юридической ответственности, приведены основные точки зрения относительно понимания юридической ответственности: 1) как меры государственного принуждения – реакции на совершенное правонарушение; 2) как наказания, то есть претерпевания отрицательных (неблагоприятных) последствий в виде ограничений (лишений) личного или имущественного порядка; 3) как реализации санкций (нормативная концепция), так как основой здесь выступает норма права, а точнее один из ее структурных элементов – санкция; 4) как реакции общества на правонарушение; 5) как принудительно исполняемой обязанности, направленной на восстановление нарушенного субъективного права другого лица; 6) как составляющей социальной ответственности, то есть ответственность за прошлое поведение, противоречащее определенным социальным, в том числе и юридическим нормам; 7) как правоотношения. По итогам сделан вывод о том, что многие из этих концепций дополняют и развивают друг друга.

Для целей диссертационного исследования избрано понимание юридической ответственности как меры государственного принуждения, сопряженной с применением санкций.

Далее рассматривается видовая дифференциация юридической ответст-

венности на основании определенных признаков. Самым распространенным основанием, по которому проводится дифференциация юридической ответственности на виды, является отраслевой признак. Однако развитие права и деление на отрасли не является константой, в связи с чем наличия только отраслевого признака недостаточно. Дополнительными признаками, свидетельствующими о самостоятельности вида юридической ответственности, могут служить наличие самостоятельного нарушения (со своей природой объекта правонарушения); вид установленных государством неблагоприятных последствий совершенного деяния (санкция) и особенности процессуального осуществления.

В § 2 «Ответственность за налоговые правонарушения: теоретико-правовой и историко-правовой аспект» рассмотрена ответственность за налоговые правонарушения в целом и возможность выделения налоговой ответственности как вида ответственности за налоговые правонарушения с точки зрения ретроспективного анализа.

Следует уточнить, что термин «налог» в работе используется в широком смысле, поскольку в XVII-XVIII в. налоги именовались «тягло», «дани», «подати» и т.п. Современный категориальный аппарат применен с уточнением содержащегося в них и соответствующего конкретному периоду развития права наполнения.

Применительно к дореволюционному праву, при отсутствии отраслевой градации, критерием для выделения самостоятельного вида юридической ответственности может выступать наличие качественно своеобразных признаков конкретного вида ответственности.

Основанием для применения мер налоговой ответственности является неисполнение субъектом (индивидом) законно установленной обязанности по уплате налогов. Целью применения мер налоговой ответственности (установление санкции за неуплату налога) служило удержание индивидов, подчиненных правопорядку, от совершения правонарушения. В качестве санкции за недоимку – налоговое правонарушение, за которое наступала исклю-

чительно налоговая ответственность, выступала пеня, правовая природа которой значительно отличается от пени в современном понимании.

Единый подход законодателя в дореволюционном праве России к кругу субъектов ответственности позволяет говорить о субъектном признаке как одном из критериев, позволяющих выделить налоговую ответственность в самостоятельный вид ответственности за налоговые правонарушения в отечественном законодательстве дореволюционного периода.

Еще одним критерием, позволяющим рассматривать налоговую ответственность в качестве самостоятельного вида ответственности за налоговые правонарушения, а равно и юридической ответственности, можно назвать наличие обособленного процессуального порядка привлечения к налоговой ответственности. Так, в дореволюционном законодательстве содержался комплекс процессуальных норм, регулировавших процедуру взыскания недоимок и применения мер принуждения к недоимщикам, направленных на скорейшее устранение недоимочности. Причем на протяжении всей истории развития ответственности за налоговые правонарушения преобладал досудебный порядок привлечения к налоговой ответственности.

Вторая глава «Становление ответственности за налоговые правонарушения в законодательстве XVII в.» посвящена рассмотрению предпосылок, условий и правовых форм регулирования ответственности за налоговые правонарушения.

В § 1 *«Система налогообложения в XVII в.»* рассматривается налогообложение как функция государства, приведены виды налогов, установленных государством для податного населения. Следует отметить, что многообразие и отсутствие системности в налогообложении порождает в исследованиях множество мнений по поводу видовых делений налогов: по источникам (от земли, из дохода от капиталов, из дохода от работы); по адресатам (в княжескую казну и на содержание местных властей); с учетом современных понятий – прямые и косвенные, чрезвычайные и т.п.

В параграфе приведена характеристика единицы измерения, применяв-

шейся для начисления налогов, а также характеристика видов налогов, обосновано, что налогообложение XVII в. характеризуется наличием множества разнородных налогов и сборов разного вида (прямые и непрямые, постоянные и чрезвычайные и т.п.). Тем не менее, в этот период уже наблюдалась тенденция к постепенному оформлению их в единую систему взимания подачей денежными средствами (вместо натуральной), унификации единицы обложения. Эти мероприятия можно назвать отправной точкой в вопросе формирования налоговой системы России.

В § 2 «Налоговые правонарушения в законодательстве XVII в.» анализируются виды и признаки налоговых правонарушений.

В XVII в. основными были три группы правонарушений в области налогообложения: неуплата либо неполная уплата налогов (сборов, пошлин); уклонение от их уплаты, выражавшееся в различных формах; неправомерные действия сборщиков налогов. В законодательстве XVII в. имеются упоминания о недоимке именно в том смысле, какой вкладывается в это понятие современным налоговым законодательством. Более того, недоимка рассматривалась в качестве основания применения санкций за неуплату (неполную уплату) налога (сбора, пошлины).

В круг субъектов ответственности за неуплату налогов и сборов входили налогоплательщики, общество (община) и поручители (поскольку XVII в. уже применялся такой способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов как поручительство). В случае неисполнения налогоплательщиком налоговой обязанности поручитель становился субъектом ответственности. Другую группу субъектов ответственности в области налогообложения составляли сборщики налогов, для которых устанавливалась повышенная ответственность.

Субъективная сторона неисполнения обязанности по уплате налогов и сборов, установлении незаконных налогов и сборов, либо неисполнении обязанности по взиманию налогов всегда выражалась только в форме умысла.

В § 3 «Санкции за налоговые правонарушения в законодательстве

XVII в. Основания освобождения от налоговой ответственности» дана характеристика санкций, применявшихся к субъектам ответственности. Они зависели от вида налогообложения, вида правонарушения и субъекта ответственности. Проведенный анализ законодательства XVII в. позволил сделать вывод о множественности и разносторонности санкций, применявшихся за налоговые правонарушения.

Отсутствие отраслевого деления не позволяет говорить о системе санкций, но, как правило, тяжесть применявшейся санкции напрямую зависела от вида налога. Например, за неуплату торговых пошлин применялись санкции финансового характера, а за неуплату ямских денег (наиболее тяжелый налог) применялись санкции уголовно-правового характера (телесные наказания и тюремное заключение). К сборщикам налогов в обязательном порядке наряду с конфискацией всего имущества применялось лишение права занимать должность.

Основания освобождения от ответственности за неуплату налогов не имели четкой регламентации, применение их носило исключительно адресный характер (по индивидуальному прошению). Важнейшим основанием было «воровское разорение».

§ 4 *«Привлечение к ответственности за налоговые правонарушения»* посвящен рассмотрению процедурных вопросов применения ответственности за налоговые правонарушения.

В XVII в. четко регламентированной единой процедуры привлечения к ответственности за налоговые правонарушения еще не было. Она варьировалась, поскольку содержалась в адресных актах, и зависела от обстоятельств возникновения недоимки. Началом процесса можно считать предоставление для отчета «записных книг» и «пошлинных денег». Факультативной стадией могло стать предоставление налогоплательщику льготного периода для исполнения налоговой обязанности в добровольном порядке. В целом процессуальный порядок привлечения к ответственности за неуплату налогов и сборов был досудебным, а обязанность взыскивать недоимки и осуществлять

иные меры возлагалась на приставов либо стрельцов.

Третья глава «Правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения в условиях реформирования финансовой системы государства в XVIII в.» посвящена реформированию финансовой системы России в XVIII в., и, как следствие, изменению правового регулирования ответственности за налоговые правонарушения.

В § 1 *«Реформирование системы налогообложения в XVIII в.»* анализируются виды налогов, установленных для податного населения.

В начале века правительство пошло по пути увеличения числа налогов (на усы и бороды, на свадьбы, дубовые гробы и т.п.), откупов и оброчных статей, хотя эффект от взимания столь хаотичного перечня не оправдал ожиданий, а часть полученных денег благодаря бессистемности налогов оседала в карманах администрации.

Затем реформирование затронуло и качественные показатели системы. Изменение основ налогообложения было связано прежде всего с реформированием войска, на содержание которого уходила большая часть бюджета. Универсальным налогом, за счет которого существенно пополнялась казна государства, стала подушная подать.

Важной вехой в развитии налогообложения XVIII в. стало введение обязательного учета налогообложения путем выдачи документа (отписи) как прототипа квитанции, подтверждающей факт уплаты налога.

Серьезным шагом вперед было формирование специализированных органов – Камер-коллегии, в задачи которой входило «надзирание и правление над окладными и неокладными приходами», Экспедиции о Государственных доходах и т.п.

В § 2 *«Налоговые правонарушения в законодательстве XVIII в.»* анализируются четыре группы налоговых правонарушений: неуплата налогов, манипуляции с товарами с целью снижения или снятия пошлин, недоборы и иные нарушения сборщиков налогов; правонарушения должностных лиц, ответственных за исправное поступление налогов в казну. Финансовые рефор-

мы привели к значительному расширению перечня налоговых правонарушений сборщиков налогов и должностных лиц, ответственных за исправное поступление налогов (сборов пошлин) в государственную казну.

В XVIII в. законодательно были закреплены календарные сроки уплаты налогов, поэтому отныне четко устанавливался момент, с которого возникало право применять санкции в отношении нарушителей.

Изменение характера налогообложения в XVIII в. повлекло серьезный рост недоимок (недобора, «недоплатных денег»). Этот факт потребовал от государства вменения в обязанность органам, занимавшимся взысканием недоимок, исследовать причины их возникновения. В зависимости от установленных причин возможно было привлечь сборщиков налогов за халатность и упущения в сборе налогов, а также применение отсрочки либо рассрочки уплаты недоимки.

В § 3 *«Санкции за налоговые правонарушения в законодательстве XVIII в. Основания освобождения от налоговой ответственности»* установлено, что финансовые реформы, проводимые в XVIII в., повлияли на изменение характера и видов санкций.

С известной степенью условности (поскольку отраслевое деление по прежнему отсутствует) выделены санкции административного (штраф), уголовно-правового (тюремное заключение, телесные наказания) и особого характера (ссылка в отдаленные районы, на строительство городов-крепостей, в работные дома, с конфискацией имущества в доход государства). Знаменательным было правовое оформление санкции финансового характера (пени). Размер пени мог рассчитываться индивидуально, в твердой сумме или в долях от причитающегося к оплате.

Кроме того, законодателем сделана попытка разграничить основные и дополнительные санкции.

Телесные наказания, применявшиеся в XVII в. за неуплату налога, постепенно сменялись каторжными работами либо иными отработками государственных долгов. Часть денег, заработанных на принудительных работах,

переходила в государеву казну в счет уплаты образовавшейся недоимки.

К основаниям освобождения недоимщиков от налоговой ответственности, добавилась неплатежеспособности налогоплательщика. В праве XVIII в. появилось еще одно основание – признание недоимки и задолженности по пеням безнадежными к взысканию и их списание.

В § 4 *«Законодательное оформление процедуры привлечения к ответственности за налоговые правонарушения»* установлено, что сохранился досудебный порядок привлечения к ответственности. Однако благодаря принятию Регламента Камер-Коллегии 1731 г., заменившего адресные разовые акты, многие вопросы регулирования процедуры взимания недоимки, были унифицированы. Однако сама процедура была только намечена в виде отдельных фрагментов. Так, отправным моментом было ведение повсеместно окладных книг и своевременное выявление образовавшихся недоимок, о чем следовало рапортовать начальству. Кроме того, к неисправным плательщикам налогов и откупов отправляли «экзекуции», одной из задач которой было установление причин нарушения и наличия у них имущества, поскольку в качестве принудительного способа исполнения налоговой обязанности стало применяться взыскание недоимки за счет имущества недоимщика (а при невозможности – поручителя).

Четвертая глава «Реформирование ответственности за налоговые правонарушения в XIX – начале XX вв.» посвящена анализу права и практической реализации законодательства об ответственности за налоговые правонарушения в период XIX – начало XX вв.

В § 1 *«Система налогообложения в XIX – начале XX в.»* обращено внимание на то, что кодификация законодательства, проведенная в первой половине XIX в. привела к изданию нормативно-правовой акта (Свода законов Российской Империи), в уставах (Уставы о податях, о пошлинах, и о сборах) которого был объединен весь спектр вопросов налогообложения, налоговой ответственности и налогового процесса.

Законодателем впервые было закреплено не только понятие налогов

(сборов), но и их классификация: государственные и местные; окладные и неокладные либо прямые и косвенные и т.п. Доминирующее положение заняли прямые налоги, заменившие большое количество мелких податей. Правда, во второй половине XIX в. налоговая система вновь реформируется, в частности, в направлении постепенного отказа от подушной подати. К 1917 г. в России взимались такие виды налоговых сборов как имущественные, промысловый, подоходный и акцизные сборы, которые приносили львиную долю поступлений в бюджет.

В § 2 «*Налоговые правонарушения в законодательстве XIX – начала XX в.*» установлено, что налоговые правонарушения можно разделить на несколько групп.

Основная группа – это неуплаты налогов (пошлин, сборов) – недоимки, Виды недоимок разнились в зависимости от вида налога или повинности: непоставка либо несвоевременная поставка рекрут, а равно денег за рекрут; недоимка по земскому сбору; недоимка по податям; недоимка по откупной сумме и др. Эта группа выделена в Уставах как правонарушения налогового характера, в качестве меры ответственности за которые предусматривалась исключительно пеня.

Вторую группу составляли нарушения порядка налоговой отчетности, например, незаконная передача рекрутских либо зачетных рекрутских квитанций; нарушение порядка ведения отчетности по винокурению и т.п.

Третья группа правонарушений – это деяния лиц, ответственных за взимание налогов: незаконное установление земских повинностей, обращение натуральной земской повинности в денежную, нарушение правил взимания пошлин и др.

Четвертая группа включала нарушения лиц, ответственных за взыскание недоимок, в частности: нарушения правил взыскания недоимок; непринятие мер к взысканию недоимок и др.

Объективная сторона налогового правонарушения дополнена четкими сроками выполнения налоговой обязанности и льготным сроком для добро-

вольного погашения долгов.

Отмена крепостного права стала первым шагом на пути к индивидуализации ответственности налогоплательщиков, которая окончательно была установлена только в начале XX в. после полной отмены круговой поруки, что привело к исключению с 1903 г. из состава субъектов налогового правонарушения общины (общества) – селения или поместья.

В § 3 *«Санкции за налоговые правонарушения в законодательстве XIX – начала XX в. Основания освобождения от налоговой ответственности»* отмечено, что основными видами санкций, применяемыми за налоговые правонарушения, были денежная пеня, штраф, конфискация имущества, арест, тюремное заключение и общественные работы. В качестве дополнительных применялись взыскание причиненного казне ущерба, лишение права торговли, а также обращение взыскания на имущество и денежные средства недоимщика.

В законодательстве XIX в. впервые было закреплено отличие пени от штрафа и выработан единый подход к расчету пени, применяемому в случаях возникновения недоимки, вне зависимости от вида налога. Пеня как мера налоговой ответственности стала применяться исключительно за недоимку (налоговое правонарушение), что дает основание говорить о рождении налоговой ответственности как одного из видов ответственности за налоговые правонарушения.

В отношении должностных лиц применялись санкции дисциплинарного и уголовно-правового характера, причем эти санкции были отделены от санкций финансово-правового характера и помещены в Уложение о наказаниях уголовных и исправительных.

В XIX в. законодательно было оформлено такое основание освобождения от налоговой ответственности как признание недоимок и задолженности по пеням безнадежными к взысканию и их списание, которое в последующем стало повсеместно применяться.

В § 4 *«Процедура привлечения к ответственности за налоговые пра-*

вонарушения в законодательстве XIX – начала XX в.» установлено, что в целом процедура привлечения к ответственности за налоговые правонарушения зависела от субъекта ответственности, вида налогового правонарушения (недоимка, преступление, дисциплинарный проступок), а соответственно и вида ответственности, которому подлежал субъект правонарушения. В зависимости от этого применялись либо правила Уставов о пошлинах, податях и повинностях либо законы о судеустройстве по делам о преступлениях и проступках.

Например, установление факта недоимки казенных поселян влекло за собой вначале назначение льготного срока уплаты ее в добровольном порядке, а на втором этапе полицейские меры для восполнения недоимки – обращение взыскания на доходы, на имущество и т.п. При неэффективности перечисленных мер мирским приговором сумму недоимки раскладывали на всех жителей. Обособленным этапом в налоговых процедурах была отдача крестьянских дворов под опеку. Сходный процесс предусматривался в отношении мещан, хотя возможны были дополнения в виде исключения мещанина из мещанского общества и обращение взыскания на его товары.

Изменения налогообложения в области промыслов в 1899 г. привели к пересмотру налогового процесса в отношении мещан и цеховых (введению институтов пересмотра актов по новым (вновь открывшимся) обстоятельствам, приостановления исполнения судебного акта, рассрочки либо отсрочки исполнения решения суда), появлению органа выполнявшего функции административного суда.

В заключении сформулированы основные выводы диссертационного исследования, что будет способствовать дальнейшему реформированию современных институтов права.

Основные научные результаты диссертации опубликованы в следующих изданиях.

В ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендуемых ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации:

1. Решетникова Е.В. Развитие законодательства о налоговой ответственности в XVII веке // *Налоги*. – 2014. – № 4. – С. 32-35.

2. Решетникова Е.В. Развитие института налоговой ответственности в дореволюционной России (XVIII век) // *Право и государство: теория и практика*. – 2015. – № 5 (125). – С. 37-40.

3. Решетникова Е.В. Правовое оформление процедуры привлечения к налоговой ответственности в Российском государстве (XVII – XIX вв.) // *Государственная власть и местное самоуправление*. – 2015. – № 6. – С. 59-64.

В иных научных изданиях:

4. Решетникова Е.В. Проблемы исполнения постановлений налоговых органов // *Международная научно-практическая конференция «Эффективность исполнения судебных актов в контексте реформирования правовой системы России»* (Россия, г. Чита, 12-14.12.2013). – Чита: ЗабГУ, 2013. – С. 283-291.

5. Решетникова Е.В. Развитие института налоговой ответственности в дореволюционной России (XIX в.) // VII Международная научно-практическая конференция «Отечественная наука в эпоху изменений: постулаты прошлого и теории нового времени» (Россия, г. Екатеринбург, 06-07.03.2015) / *Ежемесячный научный журнал*. – 2015. – № 2 (7). Часть 6. – С. 116-120.

6. Решетникова Е.В. Санкции за налоговые правонарушения по дореволюционному законодательству // *Wschodnioeuropejskie Czasopismo Naukowe (East European Scientific Journal)* (Восточно-Европейская научный журнал). – 2015. – № 2. – С. 15-19.

7. Решетникова Е.В. Становление и развитие института признания недоимки и задолженности по пеням и штрафам безнадежной к взысканию и их списанию по законодательству XVIII – XIX вв. // *Аспирант*. – 2015. – № 10. – С. 173-175.

8. Решетникова Е.В. Институт недоимки в дореволюционной России // XII Всероссийская научно-практическая конференция «Гуманизация современной науки: исследования, инновации, образование» (г. Ростов-на-Дону, 12.04.2016). – Ростов-на-Дону: ООО «ПРИОРИТЕТ», 2016. – С. 72-76.

9. Решетникова Е.В. Влияние причин возникновения недоимки на ответственность налогоплательщиков в праве XVIII века // Аспирант. – 2016. – № 9. – С.41-44.

10. Решетникова Е.В. Принцип индивидуализации ответственности как основа формирования института налоговой ответственности // Приоритетные научные направления: от теории к практике: XXXII Международная научно-практическая конференция (Россия, г. Новосибирск, 08.11.2016) в 2-х частях. Часть 2. – Новосибирск: Изд. НГТУ, 2016. – С. 184-188.

11. Решетникова Е.В. Обжалование решений налоговых органов в судебном порядке в XIX в. // Межрегиональная научно-практическая конференция «10 лет арбитражным апелляционным судам. Институт пересмотра судебных актов: ретроспектива и эволюция» (Россия, г. Чита, 16.12.2016). – Чита: ЗабГУ, 2017. – С. 275-280.

12. Решетникова Е.В. Мероприятия по ликвидации недоимок в XIX веке // Наука в современном мире. – 2017. – № 7. – С. 46-48.