

На правах рукописи

БОРТНИКОВ СЕРГЕЙ ПЕТРОВИЧ

**ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ:
ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА**

12.00.04 – финансовое право; налоговое право;
бюджетное право

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
доктора юридических наук

Москва 2017

Работа выполнена в федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)»

Научный консультант – доктор юридических наук, профессор, Почетный работник высшего профессионального образования Российской Федерации
Артемов Николай Михайлович

Официальные оппоненты:

доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права ФГБОУ ВО «Уральская государственная юридическая академия»

Винницкий Данил Владимирович;

доктор юридических наук, профессор кафедры финансового, банковского и таможенного права ФГБОУ ВО "Саратовская государственная юридическая академия"

Попов Василий Валерьевич;

доктор юридических наук, профессор кафедры административного и финансового права ФГАОУ ВО «Московский государственный институт международных отношений (Университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации»

Шепенко Роман Алексеевич.

Ведущая организация – Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Всероссийский государственный университет юстиции (РПА Минюста России)».

Защита состоится 13 марта 2018 года в 13-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.123.05 на базе ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» по адресу: **Россия, 123995, Москва, Садовая-Кудринская ул., дом 9, зал заседаний ученого совета.**

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Московский государственный юридический университет имени О.Е. Кутафина (МГЮА)» <http://msal.ru/content/ob-universitete/sovety/dissertatsionnye-sovety/podrobnye-svedeniya-o-zashchitakh-2017-/?hash=tab2500>

Автореферат разослан « ___ » _____ 2017 года

Ученый секретарь диссертационного совета
доктор юридических наук, профессор

Ю.В. Степаненко

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования. Современные процессы преобразования российского общества ставят множество сложных правовых, политических, экономических и социальных задач, требующих решения. В условиях рыночной экономики финансовая деятельность государства структурно изменяется и усложняется, повышается значение и роль налоговых поступлений для формирования и исполнения бюджета, происходит поиск форм обеспечения исполнения налоговой обязанности; увеличение объемов движения финансовых ресурсов и форм их мобилизации и использования определяет особенности охраны фискального интереса публичных субъектов и привлечения обязанных лиц к ответственности. Однако анализ происходящих в сфере экономики и финансов изменений, связанных с формированием рыночных отношений, позволяет сделать вывод о том, что наряду с определенными положительными результатами в обществе возникли и негативные процессы. Они во многом обусловлены ослаблением государственного управления, включая систему государственного финансового контроля, а также недостаточной нормативно-правовой базой, необходимой для формирования и использования новых рыночных механизмов, в том числе финансов, кредита, налогов и сборов.

Сложные процессы в экономике, изменение политической обстановки и социальные преобразования отражаются на исполнении фискальной обязанности. Недостаточная разработанность института ответственности за правонарушения в сфере налогов и финансов негативно сказывается на налоговой дисциплине, добросовестности оплаты налогов и иных формах исполнения обязанными лицами своих фискальных обязанностей, злоупотреблении налоговыми правами и неправомерном изъятии из бюджета средств.

Проблемы применения финансового законодательства, построение современной системы налогообложения, рост числа финансовых

правонарушений, в том числе нарушений в налоговой сфере, потребовали развития института налоговой ответственности и его специализации как вида юридической ответственности. В этой связи исследования, направленные на развитие и совершенствование финансового законодательства, в современных условиях приобретают важнейшее значение. Отсутствие комплексных институциональных исследований в области ответственности за налоговые правонарушения, особенностей ее правового регулирования, обусловило актуальность выбранной темы.

В условиях мирового финансового кризиса, дефицита бюджета, кризиса налоговых поступлений и необходимости повышения эффективности налогового администрирования вопрос об ответственности в налоговом праве приобретает особую значимость и актуальность. Это обусловлено тем, что налоговая ответственность как вид охранительного отношения оказывает значительное влияние на исполнение налоговой обязанности, налогово-правовая санкция обеспечивает пополняемость бюджета и одновременно является одним из способов стимулирования финансовой дисциплины, без которой невозможно четкое соблюдение установленных предписаний и порядка образования, распределения и использования денежных фондов государства и муниципальных образований.

Когда одновременно с утверждением публичной налоговой обязанности передачи части собственности на публичные нужды установленные законом лица уклоняются от ее исполнения, злоупотребляют своими правами, скрывают доходы – возникает угроза фискальной безопасности Российской Федерации, которая одной из актуальных задач ставит проблему определения содержания, цели, функции налоговой ответственности.

Важная роль в предупреждении и снижении уровня правонарушений в сфере налогов принадлежит ответственности, которая, одновременно с этим, выступает гарантией охраны интересов добросовестного налогоплательщика, входит в систему сдержек и противовесов и гарантирует реализацию прав и свобод участников налоговых отношений.

Актуальность темы обусловлена полемичностью проблем налоговой ответственности в правовой науке. Несмотря на более чем полувековую историю ее исследования, до настоящего времени отсутствует единство во мнениях по определению ее понятия, функций, принципов, критериев классификации, а также соотношения со смежными правовыми категориями. Правильное разрешение этих проблем позволит выявить сущность налоговой ответственности, что, в конечном счете, скажется на качестве исполнения публичной обязанности, законности и правопорядке.

Актуальным является признание ответственности как вида охранительных отношений. Особую значимость проблема налоговой ответственности приобретает в связи с определением ее правосстановительной функции для регулятивных отношений. Практическую перспективу обеспечивает разработка механизмов реализации налоговой ответственности, что гарантировало бы эффективное исполнение публичной налоговой обязанности.

«Функции», «принципы», «цели», «формы реализации» и «виды» налоговой ответственности – категории, в которых раскрываются сущность, социальное назначение и регулирующая, превентивная, восстановительная, карательная и воспитательная роль налоговой ответственности в жизни общества. Исследование этих категорий позволяет сформулировать основы общей теории налоговой ответственности применительно к современным социально-экономическим и политическим условиям.

Верное определение принципов, функций, правоотношений и системы налоговой ответственности является предпосылкой эффективности налогового администрирования и задачей деятельности законодателя и правоприменителя.

Актуальным в современном понимании налоговой ответственности является и формирование ответственного отношения определенных законодателем лиц к налоговой обязанности, что в конечном итоге будет способствовать укреплению законности и правопорядка. Без создания общей теории налоговой ответственности, адекватной современным условиям, невозможно ее системное и сущностное отраслевое регулирование.

Перечисленные выше проблемы обеспечения исполнения налоговой обязанности обусловили настоятельную необходимость исследования ответственности за налоговые правонарушения, ее места и роли в системе права.

Степень научной разработанности темы исследования. На современном этапе развития российской правовой науки можно говорить об отсутствии комплексных финансово-правовых исследований юридической ответственности в налоговом праве как вида юридической ответственности.

Следует констатировать, что проблемам правового регулирования юридической ответственности в налоговых отношениях в российской науке финансового права уделялось недостаточное внимание. Имеющиеся научные достижения нуждаются в дальнейшем их анализе, систематизации и совершенствовании с учетом современного российского законодательства, включая Конституцию Российской Федерации¹ и Налоговый кодекс Российской Федерации².

В последние годы вопросам юридической ответственности были посвящены работы Д. А. Липинского «Юридическая ответственность, санкции и меры защиты»³, Р. Л. Хачатурова «Общая теория юридической ответственности»⁴, Н. В. Витрука «Общая теория юридической ответственности»⁵, П. П. Серкова «Административная ответственность в российском праве»⁶; вопросам налоговой ответственности - работы О. В. Болтиновой, А. В. Брызгалина, Д. В. Винницкого, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, М. В. Карасевой, Ю. А. Крохиной, И. И. Кучерова,

¹ Российская газета, 25.12.1993 г. № 237.

² СЗ РФ. 1998 г. № 31. Ст. 3824.

³ Липинский Д. А. Юридическая ответственность, санкции и меры защиты: монография / Д. А. Липинский, А. А. Мусаткина. – М.: Инфра-М, РИОР, 2013.

⁴ Хачатуров Р. Л. Общая теория юридической ответственности: Монография / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. – СПб.: Издательство Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2007.

⁵ Витрук Н. В. Общая теория юридической ответственности / Н. В. Витрук. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Норма, 2009.

⁶ Серков П. П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы: монография / П. П. Серков. – М.: Норма: Инфра-М, 2012.

М. Б. Разгильдиевой, Н. И. Химичевой, а также диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук В. В. Кинсбургской «Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения»⁷, диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук А. З. Арсланбековой⁸ «Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности», М. Б. Разгильдиевой «Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения»⁹, диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук Ю. В. Рудовера «Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах»¹⁰.

Также вопросы финансово-правового регулирования налоговой сферы, включая институты регулирования поведения, принуждения и охраны, затрагивались в трудах М. М. Агаркова, Д. А. Аллахвердяна, А. Б. Альтшуллера, Н. М. Артемова, Е. М. Ашмариной, В. А. Белова, К. С. Бельского, А. Ю. Викулина, Л. К. Вороновой, Я. А. Гейвандова, С. А. Голубева, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачёвой, Л. Г. Ефимовой, С. В. Запольского, М. В. Карасёвой (Сенцовой), М. Л. Когана, М. Литовченко, Л. А. Лунца, Л. А. Новоселовой, О. М. Олейник, М. И. Пискотина, Е. А. Ровинского, Ф. К. Савиньи, П. Б. Струве, Е. А. Суханова, Г. А. Тосуняна, А. В. Турбанова, Е. Е. Фроловой, Н. И. Химичевой, А. И. Худякова и других представителей науки российского финансового и гражданского права. Значительное влияние на выработку теоретических положений

⁷ В. В. Кинсбургская «Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения в сфере налогообложения»: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Кинсбургская Вероника Андреевна. – М., 2010.

⁸ Арсланбекова А. З. Финансово-правовые санкции в системе мер юридической ответственности: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / Арсланбекова Аминат Зайдулаевна. – Саратов, 2009.

⁹ Разгильдиева М. Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14 / Разгильдиева Маргарита Бяшировна. – Саратов, 2011.

¹⁰ Рудовер Ю. В. Финансово-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах. Дис. ... канд. юрид. наук. Код специальности 12.00.04. Москва. 2012.

диссертационного исследования оказали работы П. М. Годме, Дж. М. Кейнса, К. Маркса, Дж. С. Миля, У. Петти, Д. Рикардо, А. Смита, Р. Вальдбургера, Ж.П. Дейли, Р. Люпи, Е. Миллев, Г. Морсе, И.А. Ребане, Г. Фальситто, Ф. Шелюто, Чарльза Е. Маклура, В.Ф.Экбе и др.

В теоретических работах советского и постсоветского периодов, как правило, рассматривался либо отдельный вид юридической ответственности, либо некоторые из общетеоретических ее аспектов.

За последние 20 лет крайне редко защищаются докторские диссертации, посвященные проблемам сущности налоговой ответственности, а в теории налогов не проведено самостоятельного монографического исследования, специально посвященного рассмотрению проблем общей теории налоговой ответственности.

Системный анализ работ вышепоименованных авторов свидетельствует о том, что правовое регулирование института налоговой ответственности рассматривалось в системе финансового права. Однако отсутствует единообразие относительно свойств ответственности, ее целей, особенности налоговой ответственности как правоотношения, что свидетельствует о теоретической новизне исследуемой проблематики.

Объект и предмет исследования.

Объектом диссертационного исследования является совокупность общественных отношений, возникающих в процессе привлечения определенных законом лиц к юридической ответственности за нарушение налогового законодательства.

Предметом диссертационного исследования выступают финансово - правовые нормы, регулирующие вопросы ответственности за совершение налоговых правонарушений, научные концепции и положения, содержащиеся в научной литературе по избранной проблематике. В диссертации также анализируются правила нормативных правовых актов, устанавливающие финансово-правовые санкции за нарушение налогового законодательства, правоприменительная практика уполномоченных государством субъектов и

судебных органов в области применения налоговой ответственности.

Цель и задачи диссертационной работы. Целью данного исследования является осмысление действующих правовых норм в области финансово-правовой ответственности за нарушения налогового законодательства, разработка концепции правового регулирования ответственности за нарушение налогового законодательства, а также выработка теоретико-правовых основ финансово-правовой ответственности на основе анализа действующего законодательства и имеющихся достижений правовой науки, обоснование наличия и содержания такой ответственности в целом, исследование ее видов, а также анализ финансово-правовых санкций в рассматриваемой сфере.

Для реализации заявленной цели правового исследования были поставлены следующие **задачи**:

- определить правовую природу и содержание таких понятий, как: «налоговая ответственность», «налоговая санкция», «правоотношение налоговой ответственности»;
- определить правовую природу налоговой ответственности как вида юридической ответственности;
- исследовать свойства юридической ответственности в структуре финансово-правовой ответственности;
- разработать принципы налоговой ответственности;
- определить характер и особенности правоотношений налоговой ответственности;
- исследовать особенности реализации ответственности в добровольном и государственно-принудительном порядке;
- раскрыть роль налоговой ответственности в механизме обеспечения правомерного поведения субъектов налогового права;
- определить цели налоговой ответственности, их классификацию, иерархию и последовательность реализации;
- разработать понятие функции налоговой ответственности и выявить особенности ее реализации;

- выявить основные проблемы и критерии определения видов налоговой ответственности;

- разработать рекомендации по совершенствованию действующего налогового законодательства и практики его применения.

Теоретической основой исследования послужили труды ученых, занимавшихся проблемами налогового, финансового и бюджетного права: Л. Л. Арзумановой, Н. М. Артемова, Е. М. Ашмариной, К. С. Бельского, В. В. Бесчеревных, А. В. Брызгалина, Д. В. Винницкого, Л. К. Вороновой, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, Г. С. Гурвича, И. Г. Денисовой, Т. С. Ермаковой, В. С. Епанишниковой, С. В. Запольского, М. Ф. Ивлиевой, М. В. Карасевой, А. Н. Козырина, Т. В. Конюховой, Ю. А. Крохиной, И. И. Кучерова, Н. П. Кучерявенко, Н. А. Куфаковой, С. Г. Пепеляева, Г. В. Петровой, М. И. Пискотина, Е. В. Покачаловой, В. В. Попова, М. Б. Разгильдиевой, Е. А. Ровинского, Т. Э. Рождественской, И. В. Рукавишниковой, Э. Д. Соколовой, А. Д. Селюкова, Г. П. Толстопятенко, Г. А. Тосуняна, Р. О. Халфиной, Р. Л. Хачатурова, Н. И. Химичевой, А. И. Худякова, С. Д. Цыпкина, Н. А. Шевелевой, С. О. Шохина.

В дореволюционной финансовой науке значительный вклад в разработку финансовой науки и науки финансового права внесли Э. Н. Берендс, В. А. Лебедев, С. И. Иловайский, А. А. Исаев, Д. М. Львов, И. Х. Озеров, И. Т. Тарасов, Н. И. Тургенев, И. И. Янжул, Л. Н. Яснопольский и др.

В диссертационном исследовании отражены идеи ведущих ученых в области теории права и конституционного права, таких как С. С. Алексеев, М. В. Баглай, М. И. Байтин, А. М. Васильев, А. Б. Венгеров, Г. А. Гаджиев, В. М. Горшенев, Е. И. Козлова, С. А. Котляревский, О. Е. Кутафин, В. О. Лучин, Н. И. Матузов, А. В. Малько, М. Н. Марченко, В. С. Нерсисянц, П. Е. Недбайло, В. С. Основин, А. В. Осипов, И. В. Панова, А. С. Пиголкин, В. И. Протасов, Т. Н. Радько, Ю. В. Сорокина, Л. С. Явич.

Использованы исследования в области административного права: Д. Н. Бахраха, К. С. Бельского, И. И. Веремеенко, И. А. Галагана,

Ю. М. Козлова, Д. М. Овсянко, Л. Л. Попова, Б. В. Россинского, Н. Г. Салищевой, П. П. Серкова, Ю. Н. Старилова, Ю. А. Тихомирова, Г. А. Туманова и др.

На отраслевом уровне в советский период проблемы различных видов юридической ответственности нашли отражение в работах С. А. Авакьяна, Н. М. Артемова, З. А. Астемирова, Н. А. Бобровой, М. И. Брагинского, К. С. Бельского, И. А. Галагана, О. Н. Горбуновой, В. А. Елеонского, Т. Д. Зражевской, О. С. Иоффе, И. Я. Козаченко, Н. М. Кропачева, Н. А. Огурцова, В. В. Похмелкина, В. С. Прохорова, В. Г. Смирнова, Ю. Н. Старилова, П. Р. Стависского, Е. А. Суханова, А. Н. Тарбагаева, Н. И. Химичевой, Н. А. Чечиной, П. С. Элькинд и других ученых.

В постсоветский период различные общетеоретические проблемы юридической ответственности подвергались исследованию в работах А. А. Анферова, В. М. Ведяхина, Н. В. Витрука, А. А. Гогина, Е. В. Грызуновой, А. В. Зарицкого, А. А. Иванова, С. Л. Кондратьевой, В. А. Кислухина, А. Р. Корнилова, А. Р. Лаврентьева, Т. А. Малаш, М. Б. Мироненко, А. С. Мордовца, В. М. Романова, И. Н. Сенякина, И. Н. Тихоненко, Г. П. Толстопятенко, М. П. Трофимовой, Р. Л. Хачатурова, Н. И. Химичевой, А. П. Чиркова, А. С. Шабурова, М. Д. Шиндяпиной, Т. Б. Шубиной, Р. Г. Ягутяна и др.

Отдельные проблемы, исследуемые в настоящей работе, находили свое отражение в диссертационных исследованиях Е. М. Ашмариной, О. В. Болтиновой, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, М. В. Карасевой, Ю. А. Крохиной, А. Д. Селюкова, А. Д. Соменкова, Н. И. Химичевой, М. И. Пискотиной, Н. А. Шевелевой, С. О. Шохина.

Методологической основой исследования служат общенаучные и специальные методы исследования: диалектический, как основной способ познания действительности; системный подход, выразившийся в анализе общих проблем юридической ответственности, ее отраслевой разновидности – финансово-правовой, а затем, на основе полученных знаний, - ответственности

за нарушение налогового законодательства. Применение системного метода в диссертации позволило определить место налоговой ответственности в системе юридической ответственности, а также провести исследование ее элементов и санкций, выявить особенности налоговой ответственности как вида юридической ответственности, проблем ответственности за нарушение налогового законодательства.

Применение структурно-функционального метода позволило объяснить сущность налоговой ответственности, раскрыв ее функции, присущие разновидностям финансово-правовой ответственности в регулировании общественных отношений. В работе использованы частнонаучные методы исследования: историко-правовой анализ, статистический, формально-юридический, логико-теоретический, лингвистический методы, а также метод описания понятий и терминов, методы анализа, синтеза, обобщения, индукции, дедукции, абстрагирования, наблюдения, объяснения, толкования и классификации.

Эмпирическая база исследования. Основной эмпирический материал в диссертационном исследовании составили: а) обобщение судебной и судебно-экспертной практики - изучено 342 материала гражданских (арбитражных) дел и судебных актов судов различных инстанций по налоговым спорам; б) результаты социологического опроса, проведенного автором настоящей работы: анкетирование и интервьюирование судей (106), адвокатов (546), практикующих судебных юристов (789); в) статистические сведения о деятельности федеральных арбитражных судов, судов общей юрисдикции за соответствующие годы, опубликованные на официальных сайтах Судебного департамента при Верховном Суде РФ, ранее - Высшего Арбитражного суда РФ; г) эмпирические данные, полученные другими исследователями в рамках проведенных ими диссертационных исследований; д) личная практика работы в качестве аудитора и специалиста в налоговых спорах (с 1992 г. – по настоящее время), судебного юриста - представителя сторон (с 1991 г. – по настоящее время), иные данные, отражающие развитие правоприменительной

деятельности при реализации нормативных правовых актов, регламентирующих отношения налоговой ответственности.

Научная новизна диссертации определяется поставленными целями и задачами, теоретическим осмыслением и комплексной оценкой состояния правового регулирования отношений ответственности за нарушение налоговых норм в Российской Федерации, а также полученными в результате выводами.

Настоящая диссертационная работа является комплексным исследованием характеристик субъектов финансового права, в рамках которой было сформировано новое научное направление, основанное на системном междисциплинарном анализе и комплексном рассмотрении норм, регулирующих отношения в сфере финансового права. Сущность представленного научного направления заключается в формировании концепции правового регулирования юридической ответственности в налоговом праве России.

Научная новизна исследования отражается в следующих основных положениях, выносимых на защиту.

1. Разработана концепция налоговой ответственности как целостного правового явления: 1) раскрывающегося в добровольном соблюдении определенными налоговым законодательством лицами правовых требований; 2) основанном на сознательно надлежащем выполнении ими своих правовых обязанностей, а в случае их неисполнения – выступающем в качестве обязанности претерпевать предусмотренные законодательством меры государственного воздействия на правонарушителя за виновно совершенное и предусмотренное законом противоправное деяние, заключающееся в применении налоговой санкции; 3) базирующегося на единых принципах; 4) осуществляющего превентивную, восстановительную, карательную и воспитательную функции; 5) реализующегося в регулятивных и охранительных правоотношениях; 6) служащего достижению единых целей правового восстановления.

2. Представлено определение налоговой ответственности *как* нормативной, гарантированной и обеспеченной государством юридической обязанности налогоплательщика, налогового агента, специалиста, эксперта и свидетеля дать ответ и объяснение в отношении своих действий по ненадлежащему исполнению или неисполнению требований норм налогового права, реализующейся в правомерном поведении субъектов, одобряемом или поощряемом государством, а в случае ее нарушения – обязанность правонарушителя претерпеть осуждение в форме налоговой санкции.

3. Обосновывается, что содержание отношений налоговой ответственности определяется: а) через реализацию права уполномоченного органа требовать соответствующего поведения от обязанного налоговым правом лица; б) через добровольное соблюдение правовых требований лицами, определенными налоговым законодательством, основанных на сознательно надлежащем выполнении ими своих правовых обязанностей; в) в случае их неисполнения через обязанность претерпевать предусмотренные законодательством меры государственного воздействия на правонарушителя за виновно совершенное и предусмотренное законом противоправное деяние, заключающиеся в применении налоговой санкции. Содержание отношений налоговой ответственности находится во взаимной связи с формами ее реализации, обеспечивающими соблюдение установленной налоговой обязанности, осуждение и наказание.

4. Обосновывается, что охранительное правоотношение налоговой ответственности – это властеотношение, возникающее в момент совершения правонарушения, содержанием которого выступают право и обязанность государства в лице уполномоченных органов, должностных лиц воздействовать на правонарушителя и принудить его к претерпеванию правоограничений, а также обязанность нарушителя претерпеть осуждение, предусмотренное нарушенной нормой, которое выражается в реальном поведении участников общественных отношений, на основе установленной налоговым законодательством модели правоотношения.

5. Доказывается, что налоговая ответственность в своем единстве реализуется посредством добровольного соблюдения обязанными лицами правовых требований, основанных на сознательно надлежащем выполнении ими своих правовых обязанностей, а в случае их неисполнения - обязанности претерпевать предусмотренные законодательством меры государственного воздействия на правонарушителя за виновно совершенное и предусмотренное законом противоправное деяние, заключающееся в применении налоговой санкции, как реально существующие связи субъекта с правовыми предписаниями, а также с налоговым кредитором и властвующим субъектом.

6. Формы реализации налоговой ответственности (добровольная и государственно-принудительная) раскрываются через следующие признаки:

- обе формы ответственности обладают собственными предпосылками, основанными на свободе воли и необходимости должного поведения: добровольное соблюдение определенными налоговым законодательством лицами правовых требований, основанное на сознательно надлежащем выполнении ими своих правовых обязанностей, а в случае их неисполнения обязанности претерпевать предусмотренные законодательством меры государственного воздействия на правонарушителя за виновно совершенное и предусмотренное законом противоправное деяние, заключающееся в применении налоговой санкции;

- государственно-принудительная форма реализуется в установленном процессуальном порядке, а добровольная - через свободное самостоятельное поведение определенных налоговым законодательством лиц;

- добровольная и государственно-принудительная формы налоговой ответственности предусмотрены правовой нормой, которая дифференцирует государственно-принудительную ответственность формализацией ее составов налоговым законом, а добровольную форму посредством ее когнитивного определения;

- государственно-принудительная форма гарантируется государством и обеспечивается принуждением; добровольная реализуется на основе осознанной необходимости должного поведения;

- обе формы ответственности основываются на определенных в настоящей работе принципах;

- добровольная форма ответственности реализуется в осознанной необходимости соблюдения определенными налоговым законодательством лицами правовых требований, надлежащего выполнении ими своих правовых обязанностей, а государственно-принудительная служит цели возвращения правонарушителя в регулятивное отношение;

- в свое содержание включают юридическую обязанность и правомерное поведение, которое формируется в результате воздействия поощрения, убеждения и принуждения (действующего на психологическом уровне) или в результате применения мер государственного воздействия на правонарушителя.

7. Обоснованы цели налоговой ответственности, которые состоят в: а) защите публичного фискального правового порядка; б) защите фискального суверенитета публичного субъекта; в) обеспечении финансового интереса публичного субъекта; г) защиты прав субъектов, чьи интересы нарушены ненадлежащим исполнением налоговой обязанности установленными законом лицами; д) возвращении правонарушителя в регулятивное отношение; е) определение центральным элементом правоотношения не правонарушителя, а налогового кредитора; ж) превентивное поддержание надлежащего исполнения налоговой обязанности.

8. Цели налоговой ответственности определяются во взаимосвязанной, взаимообусловленной и взаимозависимой совокупности предполагаемых состояний будущего развития общественных отношений, которые обеспечиваются государством и к достижению которых через установление и применение налоговой ответственности стремятся субъекты правотворческой и правореализаторской деятельности, и находящейся в сложной зависимости от действия функций налоговой ответственности. Автором выделены основные

(определяющие), промежуточные, перспективные, дополнительные, ближайшие и отдаленные цели налоговой ответственности, сущностью которых выявлены: восстановление регулятивного отношения, способствование исполнению налоговой обязанности, охрана установленного порядка, ответственное поведение обязанного лица, возвращение правонарушителя в регулятивное отношение.

9. Обоснованы функции, выполняемые институтом налоговой ответственности, к числу которых относятся:

- превентивная функция;
- функция финансово-правового принуждения;
- карательная функция;
- правосстановительная функция;
- контрольная функция;
- легально-позитивная функция, направленная на формирование нормативно-правовой базы и принципов в сфере отношений налоговой ответственности и добровольного, сознательного выполнении определенными налоговым законодательством лицами своих правовых обязанностей и требований закона;
- экономическая функция, направленная на финансовое обеспечение бюджета публичного субъекта;
- информационная функция, отвечающая за мониторинг и контроль исполнения установленной публичной обязанности.

Обосновывается зависимость функций налоговой ответственности от функций финансового права в отношениях пополнения бюджета, контроля, реализации фискального суверенитета государства, обеспечения исполнения публичной обязанности.

10. Установлено, что позитивная налоговая ответственность реализуется в регулятивных правоотношениях, направленных на обеспечение и гарантированность правомерного поведения обязанных лиц, как ответственное поведение и когнитивное отношение, присутствующее на всех стадиях

развития налоговых отношений.

Позитивная налоговая ответственность реализуется в общих и конкретных регулятивных правоотношениях через правомерное поведение обязанных лиц, что составляет содержание регулятивного отношения ответственности. Правомерное поведение рассматривается как результат действия ответственности и выражение свободы обязанного лица. В правомерном поведении выражаются устойчивые взаимосвязи между государством и гражданами, между гражданами, между юридическими лицами.

Институт ответственности рассматривается как сдерживающий фактор относительно правонарушения, что обеспечивает выполнение ответственностью охранительных функций в регулятивном отношении.

11. Обосновано, что налоговая ответственность является видом юридической ответственности, приобретающей специфические отраслевые свойства налоговой ответственности выделением следующих признаков: наличие кодифицированного нормативно-правового акта, предусматривающего налоговую ответственность и формализующего определенные налоговым законом составы правонарушений; самостоятельный характер правонарушения с собственным объектом, составом, субъектами правонарушения; виды установленных государством неблагоприятных последствий совершенного деяния; особенности процессуальной реализации.

12. Разграничены охранительные правоотношения юридической ответственности за нарушение налогового законодательства на: а) материальные – обязанности и фактического добровольного, сознательного, надлежащего соблюдения правовых требований установленные законом лицами, а также обязанности претерпевать ими предусмотренные законодательством меры государственного воздействия; б) публичное процессуальное правоотношение налоговой ответственности, возникающее с участием уполномоченного органа, выступающего в интересах публичного образования в установленном законом процессуальном порядке, как обязанности правонарушителя претерпевать предусмотренные

законодательством меры государственного воздействия за виновно совершенное и предусмотренное законом противоправное деяние, заключающиеся в применении налоговой санкции.

Теоретическая значимость исследования заключается в том, что разработана концепция правового регулирования налоговой ответственности как вида юридической ответственности, сформулированы положения, которые в своей совокупности дают целостное представление о налоговой ответственности, ее природе, формах, функциях, принципах, месте и значении в правовой системе, что привело к расширению представлений о финансово-правовом регулировании категории «ответственность за нарушение налогового законодательства». Выводы диссертации способствуют развитию категориального аппарата финансового права и совершенствованию законодательства Российской Федерации в сфере налогообложения.

Практическая значимость результатов исследования заключается в постановке и предложении путей разрешения целого ряда проблем, расширяющих и углубляющих представление отечественных юристов о проблемах финансово-правового регулирования юридической ответственности за нарушения налогового законодательства. Положения и выводы диссертации могут быть использованы:

- в нормотворческой деятельности по совершенствованию законодательства в сфере налоговой ответственности;
- в научно-исследовательской работе и при подготовке публикаций по вопросам о привлечении к ответственности определенных налоговым законодательством лиц;
- в правоприменительной практике при применении мер воздействия на правонарушителя для обеспечения исполнения налоговой обязанности и применении мер ответственности;
- при подготовке учебников и учебных пособий, практикумов и иной учебно-методической литературы по финансовому и, в частности, налоговому праву и основанных на нем спецкурсов;

- преподавании дисциплин финансового и, в частности, налогового права.

Выводы и предложения, содержащиеся в диссертации, дополняют и развивают положения налогового права о налоговой ответственности, имеют методологическое значение для дальнейших исследований в этой области на общетеоретическом и практическом уровнях. Результаты исследования, сформулированные по смежным вопросам, могут быть использованы в исследованиях проблем системы права, функций и принципов налогового права, правомерного и противоправного поведения, правосознания, правоотношения.

Практическая значимость диссертационного исследования определяется тем, что содержащиеся в работе выводы, положения и рекомендации могут применяться: в правотворческой деятельности; в практической деятельности всех органов судебной и исполнительной власти; в научных исследованиях проблем юридической ответственности по всем отраслям права; в учебном процессе при изучении курсов «Налоговое право России», специальных отраслевых юридических дисциплин, «Юридическая конфликтология», «Правовые отношения налоговой ответственности» и спецкурсов «Проблемы налоговой ответственности», «Правонарушение и налоговая ответственность», «Юридическая ответственность налогоплательщиков», «Проблемы налоговой ответственности свидетелей и специалистов».

Апробация и внедрение результатов исследования. Диссертация подготовлена и обсуждена на кафедре финансового права Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА).

Достоверность и обоснованность выводов подтверждается внедрением результатов диссертационного исследования в практику деятельности ИФНС № 14 по Самарской области, научную и практическую деятельность Научно-внедренческого центра Международного исследовательского института, о чем составлены акты внедрения, использованием материалов диссертационного исследования в учебном процессе Национального исследовательского

института им. С.П. Королева, Самарского государственного экономического университета и др.

Все положения диссертации отражены в 40 опубликованных научных статьях, из которых 24 опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК для публикаций по докторским диссертациям, рецензируемом издании Skopus и трех монографиях автора:

Доктрина налогового права России. Самара: Издательство «Ас Гард», 2013. - 657 с., Мировое соглашение в налоговых спорах и отношениях налоговой ответственности: монография. – Самара: Издательство «Самарский университет», 2014. – 154 с., Налоговая ответственность. LAP LAMBERT Academic Publishing. Saarbrücken. 2016. - 517 с.

Ряд положений нашли свое отражение в выступлениях на конференциях по проблемам финансового права (ежегодных итоговых научно-практических конференциях в Волжском университете им. В.Н. Татищева (1997–2013 гг.); Всероссийской научно-практической конференции «Актуальные проблемы принципа равенства прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации» (г. Саратов, Поволжская академия государственной службы им. П.А. Столыпина, декабрь 2002 г.); Международной научно-практической конференции «Проблемы развития частного права в период глобализации» (Издательство «Самарский университет», г. Самара, 25–26 ноября 2013 г.); 11-й Международной научно-практической конференции, 15–16 ноября. 2012 г. в г. Самаре; научной конференции Самарской экономической академии. Самара, 1996; VI Международной научной конференции «Модернизация и инновационное развитие экономических систем: проблемы, стратегии, структурные изменения», 2014 года; Всероссийской научно-практической конференции. Пенза, 2005 г.; межвузовской научно-практической конференции, Самара, 10 марта 2011 г., Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Конституционализм и правовая система России: итоги и перспективы», 2013; VI Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Гармонизация российской правовой системы в

условиях международной интеграции», 2014 года; Совместной XV Международно-практической конференции и VII Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Судебная реформа в России: прошлое, настоящее, будущее», 2014 года; Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Государственный суверенитет и верховенство права: международное и национальное измерения», 2015; совместной ежегодной XVI Международной научно-практической конференции Юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова и IX Международной научно-практической конференции "Кутафинские чтения" МГЮА имени О.Е. Кутафина «Стратегия национального развития и задачи российской юридической науки», 24-26 ноября 2015 года в рамках IV Московской юридической недели; Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Обеспечение прав и свобод человека в современном мире», 2016, XII Международной научно-практической конференции «Кутафинские чтения» «Право и экономика: междисциплинарные подходы в науке и образовании», 2017 и др.

Результаты научного исследования внедрены в учебный процесс, используются при чтении курса «Налоговое право». Опубликованные работы применяются в Самарском национальном исследовательском университете и Самарском государственном экономическом университете при чтении курсов: «Налоговое право», «Финансовое право», и спецкурсов «Проблемы налогового права», «Проблемы налоговой ответственности», «Юридическая ответственность должностных лиц и органов управления». Результаты исследования внедрены в практику налоговых и иных государственных органов.

Основные выводы и теоретические положения диссертации неоднократно докладывались на заседаниях кафедры гражданского процессуального и предпринимательского права Самарского национального исследовательского университета.

Основные теоретические результаты и практические рекомендации,

сформулированные в проведенном исследовании, использовались при подготовке учебных программ, основной образовательной программы для бакалавров и магистров, иных методических материалов по финансовому праву.

Структура работы. Структура работы обусловлена целями и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, 4 глав, включающих одиннадцать параграфов; заключения и списка использованных источников.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы исследования, раскрывается степень ее научной разработанности, определяются цель, задачи, предмет и объект диссертации, ее теоретическая и методологическая основа, научная новизна исследования, излагаются основные положения, выносимые на защиту, приводятся сведения о теоретической и практической значимости работы, ее апробации.

В первой главе «Общие положения юридической ответственности в российской правовой доктрине и законодательстве о налогах и сборах» рассматриваются наиболее общие вопросы предмета диссертационного исследования.

В первом параграфе первой главы «Налоговая ответственность: проблемы и основные концепции» работы при определении понятия «налоговая ответственность» раскрывается связь социальной и налоговой ответственности как диалектическое соотношение общего и частного, а также как категории рода и вида. В процессе анализа доктринальных положений и правоприменительных актов выделяются свойства института ответственности и проводится анализ их действия в налоговых отношениях. Исследуются признаки добровольной и государственно-принудительной форм реализации налоговой ответственности в их единстве и взаимопроникновении.

Налоговая ответственность обладает рядом специфических признаков, которые позволяют выделять ее среди других видов ответственности и смежных правовых охранительных категорий: основывается на правовых нормах, формально определена и обладает четкостью, детализированностью и общеобязательностью; гарантируется государством; обеспечивается государственным принуждением или убеждением и поощрением; своими последствиями влечет государственное одобрение, поощрение или осуждение и наказание; осуществляется в процессуальной форме.

Результаты исследования признаков добровольной и государственно-принудительной форм реализации налоговой ответственности показывают, что они нормативны, формально определены, обеспечены государственным принуждением и гарантированы государством, основаны на правовой норме, закрепляющей юридическую ответственность. Определяются различия между признаками добровольной и принудительной реализации ответственности в обязанностях субъекта. Для добровольной формы реализации это обязанность действовать правомерно, а для государственно-принудительной - обязанность претерпеть неблагоприятные последствия, предусмотренные санкцией нормы, но и в первом, и втором случае это юридическая обязанность. Нельзя противопоставлять добровольную и государственно-принудительную формы реализации налоговой ответственности даже на уровне обязанностей, т.к. если правонарушитель добросовестно реализует возложенную на него обязанность, он поступает правомерно. Формы реализации налоговой ответственности не являются настолько взаимоисключающими, что не могут существовать в рамках единого правового явления, единого понятия.

Проведенный анализ позволяет сформулировать определение, в соответствии с которым налоговая ответственность – это нормативная, гарантированная и обеспеченная государственным принуждением, убеждением или поощрением юридическая обязанность по соблюдению и исполнению требований норм права, реализующаяся в правомерном поведении субъектов, одобряемом или поощряемом государством, а в случае ее нарушения – обязанность правонарушителя претерпеть осуждение, ограничение прав имущественного или личного неимущественного характера и их реализация.

Во втором параграфе первой главы «Перспективная и ретроспективная юридическая ответственность в налоговых отношениях» диссертант определяет, что в теории права и отраслевых юридических науках сложились следующие концепции позитивной юридической ответственности: чувство долга; обязанность дать отчет; статусная ответственность; статутная ответственность; обязанность по соблюдению предписаний правовых норм;

правомерное поведение; правовой долг; применение поощрительных санкций (поощрительная ответственность); добровольная форма реализации юридической ответственности.

По мнению автора, каждая из концепций позитивной налоговой ответственности раскрывает ее отдельную черту, грань, характеристику. Понятие позитивной ответственности как чувства долга сводит все ее содержание к субъективным характеристикам и исключает юридическое содержание, тогда как ответственность существует в единстве объективных и субъективных признаков. Обязанность дать отчет отражает только инстанцию оценки правомерного поведения субъекта. Обязанность по соблюдению требований правовых норм акцентирует внимание на статике налоговой ответственности, т.к. возникает она в виде обязанности, а реализуется в правомерном поведении субъекта. Понятие налоговой ответственности как обязанности близко к ее пониманию как статутной, установление которой происходит до факта правомерного или противоправного поведения, т.к. норма права является эталоном возможного или должного поведения. Ответственность выступает и элементом правового статуса субъекта, а может выражаться и как правовой долг, превосходящий обычные требования. При всей важности правомерного поведения оно является не самой позитивной ответственностью, а ее динамической характеристикой. Поощрение хотя и является ярким выражением (объективизацией) позитивной ответственности, но его необходимо рассматривать как факультативный признак ответственности, т.к. не любое правомерное поведение влечет применение мер поощрения.

Отстаивается позиция о том, что позитивную ответственность необходимо именовать добровольной формой реализации налоговой ответственности, которая в своем развитии проходит несколько стадий: закрепление в правовой норме обязанности по совершению позитивных поступков (статика установления ответственности); правомерное поведение, его результат, одобрение, применение мер поощрения (динамика ответственности).

В суждениях сторонников только ретроспективной ответственности имеются логические противоречия. Признавая, что в содержание общесоциологического понятия наряду с ретроспективным входит и перспективный аспект, они в то же время отрицают наличие перспективного аспекта юридической ответственности. Диссертантом анализируются многочисленные нормативно-правовые акты (в том числе и международные), в которых специально подчеркивается юридический характер позитивной ответственности и приводятся данные социологического опроса граждан, свидетельствующие об этом.

В работе раскрывается отличие ответственности от таких понятий как «правоотношение», «юридическая обязанность», «правомерное поведение», «правовая норма», «применение мер поощрения» и обосновывается возможность существования форм реализации ответственности в рамках единого и общего для них понятия ответственности. Обязанность действовать правомерно в своей статике, в виде модели будущего поведения, характеризует ответственное поведение и налоговую ответственность, но не сводится к последней. Обязанность реализуется в осознанном, волевом правомерном поведении – внешнем выражении ответственности. Регулятивное правоотношение, участником которого является ответственный субъект, возникает и функционирует на основе правовой нормы, закрепляющей эталон ответственного поведения. Сама необходимость совершить определенные действия или воздержаться от их совершения обеспечивается убеждением, принуждением или поощрением. Правомерное поведение реализуется в рамках регулятивных правоотношений. Как и в любом правоотношении, обязанности субъекта неизбежно сопутствуют соответствующие права на поддержку его правомерной деятельности, выступающие государственным гарантом ответственного поведения. Оценка юридически значимых правомерных поступков есть уже результат функционирования и развития динамики юридической ответственности.

Общность форм реализации состоит в том, что они предусмотрены

правовой нормой, имеют схожие предпосылки (свободу воли и необходимость), включают в свое содержание сознательное, волевое и правовое поведение, но разное по своим характеристикам (социально одобряемое или социально вредное). Оценку как правомерного, так и противоправного поведения производят уполномоченные органы. Противоположны последствия этого поведения: наказание или одобрение, поощрение, но только по внешним характеристикам, т.к. положительные и отрицательные последствия предусмотрены нормой права, устанавливающей меры налоговой ответственности.

Во второй главе диссертации «Налоговая ответственность как вид юридической ответственности» автор проводит исследование ответственности за налоговые правонарушения и ее места в правовой системе, выделяет видовые характеристики института.

В первом параграфе второй главы «Методологическая основа налоговой ответственности» определяются различия отраслевых норм и институтов, сформированных под влиянием предмета, метода, целей правового регулирования налогового права. Однако все эти особенности основываются на соответствующем общеправовом явлении: структуре нормы, правоотношении, обязательстве, обязанности, правонарушении и пр. Отличительная черта правового регулирования состоит в том, что оно имеет свой специфический механизм. В механизме правового регулирования раскрывается вся система правовых средств, выбранная государством для достижения конкретной цели регулирования общественных отношений, социального поведения и пр.

В процессе своего исследования диссертант исходит из того, что метод правового регулирования общественных отношений, с одной стороны, — категория объективная, складывающаяся под воздействием регулируемых отношений, с другой, - субъективно зависит от выбора законодателя, исторических особенностей, социально-правового контекста. По мнению автора настоящей работы, метод правового регулирования во многом зависит и от цели, которую ставит перед собой власть (государственная, муниципальная,

в социальной группе, корпоративная и пр.): если гражданское право предполагает достичь свободного обращения товара или имущества, возбудить инициативу, то едва ли не единственным инструментом может быть определено «дозволение». Напротив, если целью регулирования ставится охрана чего бы то ни было, то средством избирается «запрет». Выбор метода налогового права обусловлен не только целью, но и «деликатностью» самой сферы, т.к. в процессе налогообложения осуществляется вторжение государства в частную сферу, собственник лишается без его воли части собственности. Провозглашение в ст. 8 НК РФ того, что налог собирается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований не снимает сопротивления собственника изымаемых средств. На первый взгляд, властность сферы налоговых отношений должна была бы предполагать существование административного, директивного метода налогового регулирования, отношений подчиненности налогоплательщика налоговому органу, однако законодатель подчинил и властвующего (ФНС России) и подвластного (налогоплательщика) субъекта исключительно диктатуре закона, а принятые системой принципы экономической обоснованности, наибольшего удобства налогоплательщику, ненарушения конституционных прав и пр. позволили налогоплательщику достаточно самостоятельно конструировать условия исполнения обязательства по уплате налога¹¹.

В процессе ответственного поведения налогоплательщика, которое существует на всех стадиях развития налоговых отношений, целью правового регулирования является своевременное и полное собирание налога, уменьшение расходов на его получение, определение согласованности поведения, недопустимости создания препятствий в хозяйствовании и пр. Главной же целью ретроспективной ответственности является восстановление

¹¹ Налогоплательщик в соответствии со ст. 10, 165, 167, 248 и пр. НК РФ самостоятельно утверждает учетную политику для целей налогообложения, которая в соответствии с 10 статьёй НК РФ представляет собой выбранную налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

регулятивных отношений, возвращение налогоплательщика к надлежащему исполнению им своих обязанностей. Еще раз обратим внимание на то, что сущность метода правового регулирования и института налоговой ответственности и самой отрасли раскрывается через совокупность черт, выражающих юридическое своеобразие отрасли права и специфичность ее воздействия на поведение участников отношений¹².

Налоговая ответственность обращена к нарушителю, который и является центральной фигурой в вопросе об ответственности (субъектом ответственности). Подобный подход реализуется во всех публичных отраслях права: ответственность, в первую очередь, направлена на пресечение неправомерного поведения. Но в налоговом праве, в отличие от иных публичных отраслей, наоборот, законодатель ясно и однозначно ориентирован не на наказание, а на круг проблем, возникающих в сфере правомерно действующего лица: относительно права (свободы) выбора формы и вида поведения, восстановления нарушенных публичных интересов, их защиты.

Свойственный для этатистских режимов акцент на наказание сместился в сферу восстановления разрушенного отношения, в котором и сосредоточен интерес налогового кредитора, указанный подход обеспечивает бережное отношение к интересам именно пострадавшего участника правоотношений, ибо с ним и его положением надо связывать само существование общества и нормальное развитие социально-экономических отношений, в нормальном развитии которых заинтересовано и само общество.

Второй параграф второй главы «Прямые и обратные связи в отношениях налоговой ответственности» посвящен анализу связей элементов налогового правоотношения и их взаимному влиянию.

Утверждается, что через финансовую систему, налогообложение и институт налоговой ответственности осуществляется система мониторинга,

¹² Блестящий анализ подходов в определении соответствующего характера правоотношений (частные и публичные начала в общественных отношениях) дан весьма исчерпывающе и критично в работах М.И. Кулагина (См.: Кулагин М.И. Избранные труды. М.: Статут, 1997 (Серия "Классика российской цивилистики")).

определяющая весьма точно качественные показатели функционирования всей налоговой и финансовой системы. Требование ответа обязанного лица, вхождение в отношения, в которых правонарушитель объясняет свое поведение и обосновывает его, обеспечивает обратную связь для публичного субъекта.

Отношения налоговой ответственности развиваются в системе налоговых отношений, но имеют свое продолжение и во всех смежных отраслях: в финансовом, административном, уголовном, гражданском праве. Структура и характер взаимодействия субъектов института налоговой ответственности определен особенностями самого налогового правоотношения и его местом в системе финансового права.

В системе налоговых отношений правовые нормы устанавливают взаимные права и обязанности, которые связывают налогоплательщиков и государство в коммуникативное правовое сообщество, определяя их соотношенное друг с другом поведение, направленное на изъятие части собственности налогоплательщика в виде налога для финансирования деятельности государства.

В отношениях налоговой ответственности государство действует для целей охраны и восстановления регулятивных отношений таким образом, чтобы правонарушитель дал ответ своему противоправному поведению, предпринял определенные действия для надлежащего поведения. По своей управленческой сути сами отношения ответственности носят характер обратной связи.

Налогоплательщик, исполняя свою обязанность, перечисляет денежные средства в казначейство, кредитором в этих отношениях выступает публичный субъект. Все стороны данного отношения находятся в функциональной подчиненности, и их действия урегулированы законом. Администратором налоговых поступлений является ФНС России, и в этих «горизонтальных» или функциональных отношениях налоговый орган способствует исполнению налогоплательщиком налоговой обязанности: дает разъяснения, указывает реквизиты и коды для перечисления налога и пр. Вместе с тем относительно

указанных «горизонтальных» или функциональных отношений возникают и отношения вертикальные, отношения налогового контроля, в которых налогоплательщик и налоговый орган находятся в административной подчиненности и где налоговый орган действует директивно, как властвующий субъект, причем не только в связях ФНС–налогоплательщик, но и ФНС–муниципалитет, ФНС–казначейство.

В процессе классификации системы прямых и обратных связей по их объекту диссертантом выделяются следующие отношения:

1) налогоплательщика с публичным субъектом в реализации налоговой ответственности;

2) налогоплательщика и ФНС России в системе регулятивных и охранительных отношений;

3) с участием налогоплательщика в системе институциональных отношений: частноправовых, налоговых, финансовых;

4) в системе перспективной ответственности и как ответственного поведения налогоплательщика;

5) налоговой ответственности как реакции налогоплательщика на установленное публичным субъектом правоотношение и установленное правило;

6) налоговой ответственности в системе отношений налогового контроля и мер, ее обеспечивающих.

Диссертант приходит к выводу, что обратная связь в отношениях налоговой ответственности представляет собой контролирующее обратное воздействие; воздействие, обусловленное передачей информации; воздействие, имеющее своей конечной целью повышение организованности и эффективного функционирования системы.

Обратная связь в налоговых отношениях и отношениях налоговой ответственности в частности, представляет собой процесс, посредством которого налоговый орган передает свои оценки относительно поведения налогоплательщика. Здесь важное значение имеет не только информация,

которую налогоплательщик получает о результатах своей деятельности, но и обмен мнениями и наблюдениями о ходе исполнения налоговой обязанности, своем правовом положении, квалификации действий, сделок и результатов и пр.

В третьем параграфе второй главы «Сравнительно-правовой анализ отношений ответственности за налоговые и административные правонарушения» анализируется вопрос об ответственности за нарушение налогового законодательства и отделение данного института не только от финансово-правовой ответственности в рамках финансового права, но и отграничения налоговой ответственности от ответственности административной.

В широком смысле административное право задается целью упорядочить отношения между властью и обывателями в делах государственного управления. Организуя общество, государственная власть не оставляет не затронутой ни одной стороны общественной жизни, ни одного сколько-нибудь значащего уголка этой жизни. В те или иные отношения с правящей властью мы по необходимости вступаем буквально на каждом шагу, - даже, может быть, и тогда, когда и сами этого не замечаем. Посылая по почте письмо, отправляя телеграмму, мы тем самым завязываем определенные отношения с правящей властью. Публичные интересы, которые преследует государство, заставляют его интересоваться вашим передвижением, поведением, вашим взаимным общением друг с другом¹³.

Однако, если бы все сферы жизни людей, имеющие публичное значение, регулировались бы исключительно административным правом, то невозможно было бы учесть все нюансы человеческих отношений. Кроме того, пограничные отношения, затрагивающие уже частные интересы, также требуют особенного регулирования, основанного на иных чем административные принципах и началах. В частности, вопросы лишения частной собственности в виде налога,

¹³ Елистратов А.И. Административное право. - Москва, Типография И.Д. Сытина, 1911 г. С. 5-7.

характер вторжения государства в частную жизнь в налоговом праве, право граждан на оптимизацию налоговых платежей и пр. ставят вопрос об автономном регулировании налоговых отношений.

Апологеты теории административной ответственности не возражают против отраслевого обособления норм финансового, а также налогового права. Однако они указывают на существование в этих отраслях не собственно финансовой и налоговой ответственности, но ответственности административной. Трудно согласиться с такой позицией, т.к. наличие ответственности рассматривается в российской правовой доктрине как один из признаков, характеризующих самостоятельность соответствующей отрасли права.

При анализе отраслевых особенностей института ответственности, в первую очередь, следует обратить внимание на отраслевые основания возникновения самого института и его содержание.

Содержание норм налоговой ответственности отличается от содержания норм административной ответственности. Сами отношения ответственности возникают в момент нарушения нормы налогового права и до применения санкции правоотношение должно еще «дойти» в своём развитии. Сами отношения ответственности возникают и развиваются в рамках налогового права.

Налоговая и административная ответственность основываются на различных правовых нормах и вследствие этого формально определены, обладают четкостью, детализированностью и обязательностью. Налоговая и административная ответственность обеспечиваются государственным принуждением совершенно в различных процессуальных порядках и системах. Налоговая и административная ответственность своими последствиями влекут государственное осуждение и наказание, причем виды наказаний НК РФ и КоАП РФ не совпадают. Никаких иных неблагоприятных последствий, кроме штрафа, для правонарушителя в налоговых отношениях быть просто не может. Налоговая и административная ответственность осуществляются в различных процедурных формах. Процессуальные формы, урегулированные нормами ГПК РФ и АПК РФ являются общими для всех сфер публичных отношений, но

досудебный порядок выявления правонарушения, его квалификации, формирования позиции органа и пр. имеют совершенно различное регулирование, определенное НК РФ и КоАП РФ.

Правонарушение формализовано, описано в правовой норме о налоговой или административной ответственности как правонарушение, поэтому противоправное поведение является правовым, но не нормативным. В сфере налоговых отношений административная ответственность руководителей или должностных лиц организаций налогоплательщиков и налоговых агентов антинормативно не налоговым правилам, но административным. Иного просто не может существовать.

При решении последнего вопроса следует исходить из того, приняло ли обязанное лицо все меры для надлежащего исполнения возложенных на него обязанностей. У руководителя организации налогоплательщика или налогового агента отсутствует обязанность по уплате налогов и сборов, а также совершения иных, предусмотренных НК РФ обязанностей. Законодатель предусматривает возможность привлечения к ответственности за третье лицо в ограниченном числе случаев: субсидиарная и солидарная ответственность. В налоговом праве действует также принцип личного исполнения обязанности, предусмотренной НК РФ. Причем обязанность по уплате налогов и сборов не обладает признаком оборотоспособности.

Необходимо учитывать, что отсутствие вины должно быть доказано лицом, привлекаемым к ответственности.

Обязанность руководителя организации налогоплательщика или налогового агента определена уставом организации (учредительными документами), специальными законами, например: ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» или её корпоративных документах. По своей природе обязанность руководителя организации является управленческой, административной. Именно этим должно и может объясняться сама возможность привлечения руководителя организации налогоплательщика или налогового агента к административной ответственности.

Третья глава – «Особенности налоговой ответственности как правового отношения» - включает три параграфа.

В первом параграфе «Сущность и содержание института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах» институт налоговой ответственности анализируется как правоотношение с исследованием связи, возникающей между кредитором (в налоговых отношениях – государством) и правонарушителем, который должен отчитаться за свои действия.

Правоотношение нуждается в юридическом закреплении его статуса. Правовые нормы определяют, кто и какие поступки может или должен совершить для того, чтобы между ним и другими людьми возникло именно правоотношение¹⁴. Нарушение нормы, как правило, предполагает соответствующие последствия со стороны лица, чей интерес нарушен: государства или кредитора. Таким образом, нарушившее норму лицо знает, какие обязанности оно должно совершить (претерпеть), а государство или иное лицо знает, какие действия или меры оно имеет право применить к имуществу или лично к нарушившему норму лицу.

Примечательно, что многие исследователи фактически различают внешние параметры (вид, форму) ответственности (например, правоотношение) и ее существо (принуждение и наказание). Здесь показательной может быть позиция Л.С. Явича, который, с одной стороны, считает, что "юридическую ответственность надлежит интерпретировать в качестве особого вида правоотношений охранительного характера...", а с другой стороны, рассматривает ответственность "как долг правонарушителя подвергнуться принудительной санкции..."¹⁵.

Государство в процессе нормотворчества задает параметры общественного отношения, определяет направление его развития, функции его участников.

¹⁴ Ильин И.А. Теория государства и права / Под ред. и с предисловием В. А. Томсинова. М.: Изд-во "Зерцало", 2003. С. 109.

¹⁵ Явич Л.С. Сущность права. Л.: Изд-во ЛГУ, 1985. С. 172.

Заданная правовая форма с ее собственным субъектным составом, функциями, содержанием, субъективными правами и обязанностями, структурой формирует соответствующее правоотношение и может рассматриваться в качестве его элемента¹⁶. Равно, отношения налоговой ответственности раскрываются через поведение их участников, соотнесенное по своему фискально-деликтному смыслу друг с другом по поводу реализации публичным субъектом правомочия на получение налога и сбора и воздействия государства на налогоплательщика как и выражающееся в различных формах взаимозависимости, взаимосвязи и взаимодействия (коммуникации). Отношения ответственности опосредуют правовую связь правонарушителя (налогоплательщика и налогового агента) и государства в лице его налоговых органов. Содержание данного правоотношения будет раскрываться через поведенческую модель участников правоотношения, их функции, полномочия властвующего субъекта, а также права и обязанности налогоплательщика и иных, определенных законом лиц. Кроме того, существенное значение для определения сущности данного правоотношения получает также цель его возникновения и развития.

Вместе с тем при определении сущности правоотношения ответственности по-прежнему остается вопрос об отграничении правонарушения, ответственности и санкции.

В отношениях налоговой ответственности праву одного лица корреспондирует обязанность другого и наоборот: право налогового органа поставить «вопрос» о нарушении налоговой нормы и обязанность налогоплательщика, налогового агента, банка дать отчет в своих действиях. Именно отчитаться, а не ответить за правонарушение, признаки которого еще предстоит выяснить. Субъекты – носители прав и обязанностей – оказываются связанными между собой, то есть связанными правоотношением.

¹⁶ Традиционно в качестве элементов правоотношения обычно выделяют: субъекты правоотношения, объект правоотношения и содержание правоотношения. Подобная классификация использовалась еще в российских дореволюционных учебниках. Иной подход можно найти в работах Толстого Ю.К., Полякова А.В., Нерсесянца В.С.

В системе отношений налоговой ответственности правовые нормы устанавливают взаимные права и обязанности, которые связывают налогоплательщиков и государство в лице ФНС России в коммуникативное правовое сообщество, определяя их соотношенное друг с другом поведение, направленное на привлечение к ответственности.

Причем поведение участников указанных отношений соотносено по своему смыслу друг с другом и ориентировано на это¹⁷. Государство, воздействуя на экономику, право и поведение участников налоговых отношений, обеспечивает выполнение своих функций, создает условия для наиболее удобного собирания налогов, налогоплательщики уплачивают налоги, пользуясь предоставленными им правами, а в случае нарушения налоговой нормы отвечают за свои действия.

Отношение налоговой ответственности раскрывается через поведение его участников, соотношенное по своему фискально-деликтному смыслу друг с другом по поводу реализации публичным субъектом правомочия в процессе ненадлежащего исполнения налогоплательщиком, налоговым агентом и иными указанными в НК РФ лицами обязанности, связанной с правом публичного образования на получение налога и сбора и воздействия на них государства.

Во втором параграфе третьей главы «Структура правового отношения налоговой ответственности» отношения по поводу надлежащего исполнения налогоплательщиком своих обязанностей рассматриваются в их горизонтальном и вертикальном аспектах. Определяется, что налоговые отношения нельзя рассматривать исключительно как отношения вертикальные, которые бы характеризовались как отношения административные (кроме самого факта установления и исполнения обязанности по уплате налога). В этих связях административный элемент изменен, он обусловлен всегда

¹⁷ См. об этом: Вебер М. Избранные произведения. М., 1990. С. 630. М. Вебер, в частности, подчеркивал, что для социального отношения совсем не обязательно и наличие одинакового смысла, вкладываемого индивидами, соотносящими свое поведение друг с другом, в социальное отношение, так же как не обязательно внутренне принимать смысл установки своего контрагента.

экономическим началом, принципами налогового законодательства. Оба субъекта подчинены только закону, в отношениях государства и налогоплательщика практически отсутствует властное веление. Появление вертикального характера связей в процессе налогового контроля не характеризует отрасль, т.к. контроль по своей административной природе остается неизменным в любой отрасли права, в том числе и в частной.

Отношения налоговой ответственности имеют односторонне обязывающий характер и строго определенный состав участников. На стороне властвующего субъекта всегда выступает либо ФНС России, либо ФТС России. На стороне обязанного субъекта находятся налогоплательщик, налоговый агент, банк. При формировании доходов государства активно используется метод налоговых изъятий. Характер отношений, складывающихся между государством и налогоплательщиком, их финансово-правовое регулирование, с одной стороны, требует своего соответствия рыночным отношениям, с другой – реализует заложенную в них властность, исходящую из фискального суверенитета государства. Связь налогового права с экономикой и частноправовыми отраслями указывает на необходимость качественных изменений арсенала юридических конструкций, методов, приемов, используемых при правовом регулировании данных отношений¹⁸.

В сферу исследования института ответственности включаются правонарушение, требование отчета обязанного лица, применение санкции. При заданном векторе исследования ответственность будет существовать как обязанность в рамках соответствующего правоотношения, либо самим правоотношением будет являться ответственность с соответствующими ее элементами.

Но определяя санкцию как главную цель, следовало бы тогда отделить ее от правонарушения.

¹⁸ См. Крохина Ю.А. Принцип сочетания частных и публичных интересов в финансовом праве // Финансовое право. 2012. № 5. С. 8–11.

Правонарушение и санкция легитимизированы законодателем, тогда как ответственность не определена ни законом, ни судебной практикой. Отношения ответственности приобретают соответствующий объем и содержание в зависимости от определения самого феномена ответственности и ее характеристики.

В третьем параграфе третьей главы «Налоговая ответственность как длящееся неправомерное состояние, требующее восстановление права» диссертант анализирует институт налоговой ответственности как правоотношение, в котором управомоченный субъект вправе потребовать от правонарушителя ответа в его действиях, а правонарушитель (в корреспонденции прав и обязанностей) обязан дать в этом отчет.

Налоговая ответственность рассматривается как правовое состояние, которое возникает у обязанного лица с момента появления налоговой обязанности дать отчет в своих действиях, в позитивном направлении, а также с момента совершения правонарушения – в негативном.

В основании состояния налоговой ответственности в ее ретроспективном значении лежит факт правонарушения уже просто в силу ст. 106 НК РФ. Следует обратить внимание и на формулировку ст. 104 НК РФ, из которой можно сделать вывод о том, что законодатель разделяет факты привлечения к ответственности и взыскания налоговой санкции. В основании состояния перспективной налоговой ответственности трудно выделить факт, порождающий его, т.к. данное состояние перманентно самому процессу исполнения налогового обязательства, которое развивается и в отношениях при совершении правонарушения.

Состояние налоговой ответственности следует рассматривать как правовую потенцию, правовую модальность, когда правонарушитель обязан вступить в правоотношения, обязан дать отчет в своих действиях. Напротив, длящееся отношение собственности, например, предполагает уже свершившийся факт возникших правоотношений, с определенным объемом прав и обязанностей, фактических обстоятельств правоотношения и пр.

Состояние заблуждения (пп. 3) п. 1 ст. 111 НК РФ), состояние недееспособности (пп. 2) п. 1 ст. 111 НК РФ), и др. влияют на правоотношения ответственности, они исключают правонарушение. Это регулирование будет иным, если подобное состояние отсутствует. Нормы объективного права дают лишь возможность придать этим и другим фактическим состояниям значение юридически значимых и применить соответствующее регулирование отношений, в которых граждане находятся в том или ином состоянии. Поэтому следует признать правильным утверждение о том, что "остро ощущается потребность в своевременном и четком установлении наличия (отсутствия) правового состояния применительно к конкретной ситуации".

Феномен «состояния», как правовая категория, должен обладать такими свойствами, которые имеют правовое значение. В предлагаемом в работе порядке правовой квалификации состояние ответственности рассматривается и как правоотношение, и как юридический факт, влияющий на возникновение, изменение или прекращение охранительных отношений, связанных с надлежащим или ненадлежащим исполнением налоговой обязанности.

В своём развитии состояние ответственности обладает характеристиками устойчивости как в регулятивных отношениях, так и отношениях после правонарушения. Ответственное поведение также предполагает нахождение обязанного лица в состоянии, когда оно ответственно за свое поведение, оно обязано дать отчет в своих действиях и пр. Юридическое значение состояния ответственности раскрывается как правовое явление и в связи с тем, что оно проявляет себя как правовой феномен через собственные свойства и признаки, с наличием которых закон связывает наступление правовых последствий.

В четвертой главе «Меры налоговой ответственности в охранительных отношениях» автор обращается к исследованию последствий нарушения налоговой нормы, феномена наказания и налоговой санкции и ее применения. Результаты исследования, изложенные в **первом параграфе – «Налоговая ответственность как последствие нарушения налоговой нормы»** - позволяют диссертанту утверждать, что налоговая ответственность

является более широким понятием и ее отождествление с наказанием является ошибочным.

Наказанию предшествует дополнительная обязанность правонарушителя, факт осуждения, а после отбывания наказания следует состояние наказанности. Концепцию «налоговая ответственность – реализация санкции» можно назвать нормативной, т.к. ее ядром выступает норма права, санкция (как структурный элемент нормы права), а ответственность и ее меры выполняют служебную роль. Санкция и ответственность – близкие понятия, но не в любой санкции закрепляются меры юридической ответственности, и не всегда юридическая ответственность сводится к реализации санкции. По своей сущности концепция «юридическая ответственность – реализация санкции» есть модификация концепции «юридическая ответственность – наказание». В санкциях норм, предусматривающих юридическую ответственность, закрепляются различные виды и меры наказания (взыскания), а применение к лицу санкции правовой нормы есть не что иное, как применение наказания (реализация санкции).

Юридическая ответственность связана с государственным принуждением. Государственное принуждение – признак юридической ответственности. Однако меры государственного принуждения, применяемые к правонарушителям, разнообразны, а многие из них вовсе не являются мерами юридической ответственности. Понятие юридической ответственности как реакции общества на правонарушение достаточно расплывчато и не имеет четких границ.

Обязанность подвергнуться неблагоприятным последствиям закреплена в правовой норме и возникает с момента совершения правонарушения. Дополнительная юридическая обязанность по своей природе имеет особый характер, позволяющий выделять ее из системы иных юридических обязанностей. Одной обязанностью нельзя охватить ответственность – она значительно шире, и является ее необходимым сущностным признаком. При таком понимании налоговой ответственности она становится «невидимой».

Понятие ответственности должно включать в себя как обязанность правонарушителя подвергнуться неблагоприятным последствиям, так и само претерпевание этих последствий, то есть реализацию санкции правовой нормы. Юридическая ответственность не сводится к обязанности, осуждению, реализации санкции, наказанию. Эти юридические явления выступают выражением ответственности, и каждое в отдельности в известной степени характеризует ее.

Употребление терминов «отвечать», «отчитываться», «ответить» неприемлемо для характеристики ответственности. Обязанность давать отчет, отчитываться законодательство не возлагает на правонарушителя. Налоговая ответственность является атрибутом правоотношения, а само правоотношение шире явления ответственности, т.к. в него наряду с обязанностями входит комплекс корреспондирующих им прав.

Осуждение правонарушителя, происходящее от имени государства, является важным признаком ответственности, но оно не является обязательным, т.к. правонарушитель может быть освобожден от ответственности или вообще не выявлен. Осуждение – одно из проявлений юридической ответственности. Сведение юридической ответственности за правонарушение только к осуждению порождает иллюзию, что реальное претерпевание неблагоприятных последствий, предусмотренных санкцией нарушенной нормы, не является юридической ответственностью. Автор приходит к выводу, что концепции юридической ответственности за правонарушение не исключают полностью друг друга, а раскрывают отдельные признаки, характеристики, стадии юридической ответственности.

Во втором параграфе четвертой главы «Правовой феномен наказания в отношениях налоговой ответственности» ответственность рассматривается как некое состояние нарушителя социального правила, в котором он должен дать отчет в своем ненадлежащем поведении. То есть ответственность рассматривается как социальная валентность, вызванная нарушением или разрушением регулятивного отношения. Поэтому ответственное лицо в

отношениях ответственности может не только ответить, но и загладить вину, восстановить нарушенное status quo, компенсировать потери и пр.

Ответственность не сводится к наказанию, поскольку может существовать без реализации санкции, а вот наказание и реализация санкции всегда основываются на ответственности и не могут существовать без нее. Если рассматривать ответственность как более широкое явление, но не только как санкцию, то ее добровольная (позитивная) форма будет реализовываться через активные действия нарушителя по «заглаживанию своей вины».

Целью ответственности является не талион, не причинение вреда нарушителю, а возвращение в рамки регулятивного отношения, восстановление нарушенного права потерпевшего.

Ответственность заключается не в применении к правонарушителю кары, а в возникновении отношений, когда правонарушитель должен дать отчет в исполнении предписания, в предъявляемых обществом требованиях. В зависимости от поведения правонарушителя, его объяснений, контекста исполнения (как позитивного, так и негативного) вырабатывается конкретная форма реакции государства или общества: прекращение отношений ответственности или их трансформации в наказание или восстановительные отношения (остается дискуссионным их характер и принадлежность к отношениям ответственности).

Если не будет санкции, то в чем должен выражаться «ответ» правонарушителя? Как, какими средствами и на каком основании нарушенные регулятивные отношения могут быть возвращены в нормальное свое состояние?

Таковыми мерами могут рассматриваться отказ в предоставлении льготы, отсутствие поощрения, принудительное исполнение и пр. То есть в ответственности будут применяться все формы социальной охраны. Но как крайняя мера – кара, наказание.

Динамику регулятивных отношений обеспечивают и поощрительные санкции, которые действуют не только на психологическом уровне.

Поощрительные санкции применяются при наличии социально активного и заслуженного правомерного поведения. Поощрение более эффективно, чем наказание.

Основываясь на достижениях исторической науки, можно утверждать, что охранительная регламентация (и, возможно, сама необходимость охраны соответствующих отношений и правил) появляется с возникновением государства и юридизацией отношений¹⁹. Действующий же обычай регламентировал поведение общества «изнутри», закрепляя в сознании общества сложившееся, принимаемое как необходимое правило поведения.

В третьем параграфе четвертой главы «Санкция в системе отношений налоговой ответственности» анализируется наступление последствий действия юридической нормы в налоговых отношениях. Правовые последствия могут быть благоприятными или отрицательными, т.е. благоприятными или отрицательными для субъекта права. Если субъект следует требованию диспозиции правовой нормы, то для него наступает предусмотренный в ней положительный результат. В случае нарушения диспозиции для субъекта возникают неблагоприятные последствия, либо он не достигает положительного результата, к которому стремился. Такие последствия выражают неодобрительную реакцию государства на нарушение нормативно-правового предписания. Эта реакция и находит выражение в санкции юридической нормы. Содержание санкций правовых норм связывается в юридической науке, как правило, с неблагоприятными последствиями для правонарушителя, мерами государственного принуждения, наказания²⁰.

Санкция рассматривается как форма рефлексии государства или управомоченного контрагента (кредитора, в широком смысле). Но кроме применения санкции (именно применения, как формы государственной

¹⁹ См. Берман Г. Дж. Западная традиция права: эпоха формирования / Пер. с англ. – 2-е изд. - М.: Изд-во МГУ: Издательская группа ИНФА М – НОРМА, 1998. С 20-25.

²⁰ См., например: Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. М., 1981. С. 18, 72-81, 89; Самощенко И.С. Охрана режима законности Советским государством. М., 1960. С. 72; Базылев Б.Т. Юридическая ответственность. Красноярск, 1985. С. 40-43 и др.

принудительной системы) как неблагоприятных последствий к правонарушителю, может существовать или реализовываться совершенно иная форма рефлексии соответствующего субъекта: восстановление положения, принудительное исполнение и пр. Исследуя проблемы этимологии термина «санкция», приходим к выводу, что в практической деятельности под санкцией обычно понимают разрешение, подтверждение, утверждение чего-либо вышестоящим компетентным органом государства.

В **заключении** диссертации формулируются основные теоретические выводы и рекомендации по совершенствованию финансового законодательства и практики его применения.

По теме диссертации опубликованы следующие работы автора:

Монографии

1. Бортников С.П. Доктрина налогового права России. Самара: Издательство Ас Гард, 2013. - 657 с.
2. Бортников С.П. Зависимость фискальной политики от формы правления / Модернизация и инновационное развитие экономических систем: коллективная монография / под ред. В. М. Матюшка. – Москва: РУДН, 2014. – 580 с. С. 210-221.
3. Бортников С.П. Мировое соглашение в налоговых спорах. Самара: Издательство «Самарский университет». 2014. - 148 с.
4. Бортников С.П. Налоговая ответственность в праве Российской Федерации. LAP LAMBERT Academic Publishing. Saarbrücken. 2016. - 517 с.

Учебные пособия

1. Бортников С.П. Налоговое право. Самара: Издательство «Самарский университет», 2014. - 52 с.
2. Бортников С.П. Проблемы налоговой ответственности. Самара: Издательство «Самарский университет», 2014. - 50 с.

3. Бортников С.П. Налоговое право России (Учебное пособие). Самара: ООО «Тандем», 2016. - 550 с.

Публикации в ведущих рецензируемых научных изданиях и журналах, рекомендованных ВАК при Министерстве образования и науки РФ

1. Бортников С.П. Государственное принуждение в доктрине налогового права и налоговом законодательстве // *Налоги*. М.: Издательская группа «Юрист». 2010, № 2. С. 24-31.

2. Бортников С.П. Начала управления налогами // *Налоги и финансовое право*. Екатеринбург. Группа компаний «Налоги и Финансовое право». № 2, февраль, 2010. С. 168-174.

3. Бортников С.П. Злоупотребление правом и налоговая выгода // *Налоги и финансовое право*. Екатеринбург. Группа компаний «Налоги и Финансовое право». № 6, июнь, 2011. С. 134-139.

4. Бортников С.П. Налоговый контроль: проблемы института налоговой нагрузки // *Налоги и финансовое право*. Екатеринбург. Группа компаний «Налоги и Финансовое право». № 9, сентябрь, 2011. С. 104-110.

5. Бортников С.П. Проблема выбора субъекта налоговой обязанности или в ответе ли родители за своих детей в налоговых отношениях. *De lege ferenda*. // *Налоги и финансовое право*. Екатеринбург. Группа компаний «Налоги и Финансовое право». № 1, январь, 2012. С. 290-293.

6. Бортников С.П. Проспективная и ретроспективная ответственность // *Вопросы экономики и права*. М.: Из-во «Экономические науки». № 12. 2012. С. 47-50.

7. Бортников С.П. Субъекты налоговой ответственности. // *Налоги и финансовое право*. Екатеринбург. Группа компаний «Налоги и Финансовое право». № 12, декабрь, 2012. С. 138-142.

8. Бортников С.П. Механизм ответственности налогоплательщика в реализации доктрины деловой цели // *Актуальные проблемы экономики и*

права. Издательство «Познание», №2 июнь. 2013. С. 289-295.

9. Бортников С.П. Налоговая ответственность и её цель // Труды Института государства и права Российской академии наук. Статьи аспирантов и стажеров Института государства и права. № 2/2013 Москва, ИГПАН РАН. 2013 г. С. 189-195.

10. Бортников С.П. Ответственность государства за присвоение ИНН налогоплательщику // Налоги и финансовое право. Издательство «Налоги и финансовое право». № 11, ноябрь 2013. С. 210-215.

11. Бортников С.П. Пользование государственным и муниципальным имуществом по истечении срока договора аренды с точки зрения антимонопольного законодательства // Хозяйство и право, М.: Из-во: НП Журнал «Хозяйство и право». 2014, № 12. С. 33-40.

12. Бортников С.П. Хозяйственные принципы воздействия государства на экономику // Европейский журнал социальных наук. — М.: «Международный исследовательский институт», 2014. — 484 с. С. 26-30.

13. Бортников С.П. Реализация государственного суверенитета в вопросах денежной эмиссии // Современные проблемы науки и образования. — 2015. — № 2; URL: <http://www.science-education.ru/122-20865> (дата обращения: 28.07.2015).

14. Бортников С.П. Реализация государственного суверенитета в вопросах денежной эмиссии // Вопросы национальных и федеративных отношений. Выпуск 2 (33). М.: Издательство РАГС. 2016. С. 183-189.

15. Бортников С.П. Исполнение публичными образованиями обязанности по уплате НДС // Федеральный научно-практический журнал «Налоги». № 4. М.: ИГ «Юрист» 2016. С. 18-20.

16. Бортников С.П. Значение обратной связи в отношениях налоговой ответственности // Вопросы экономики и права. М.: «Экономические науки». № 4. 2016. С. 11-14.

17. Бортников С.П. Прямые и обратные связи в отношениях налоговой ответственности // Научно-практический журнал «Современная наука:

Актуальные проблемы теории и практики», Серия «Экономика и право». М.: Из-во: Современная наука «Актуальные проблемы теории и практики». № 6. 2016. С. 87-70.

18. Бортников С.П. Субъекты ответственности в налоговых отношениях // Вопросы политологии. М.: Из-во «Вопросы политологии». № 3 (23). 2016. С. 110-115.

19. Бортников С.П. Реализация интересов публичного субъекта в налоговых отношениях // Научно-практический журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Гуманитарные науки». М.: Издательство «Научные технологии». № 8. 2016. С. 44-50.

20. Бортников С.П. Нормативность как свойство ответственности в налоговых отношениях // Бизнес в законе. Экономико-юридический журнал. Выпуск 5. 2016. М.: Издательский дом "Юр-ВАК". С. 188-190.

21. Бортников С.П. Возмещение убытков в отношениях ответственности налоговых органов перед налогоплательщиком // научно-практический журнал «Современная наука: актуальные проблемы теории и практики. Серия «Экономика и право». М.: Издательство: «Научные технологии». № 7. 2016. С. 67-71.

22. Бортников С.П. Налоговая ответственность и ответственность за нарушение бюджетного законодательства России // Вопросы национальных и федеративных отношений. М.: Из-во «Вопросы политологии». № 3 (34). 2016. С. 53-61.

23. Бортников С.П. Структура правового отношения налоговой ответственности // Право и практика. М.: Из-во АНО «Научно-исследовательский институт истории, экономики и права». № 3 (34). 2017. С. 52-56.

24. Бортников С.П. Economic Principles of Responsibility. / Russia and the European Union. Development and Perspectives. Part III. Contributions to Economics. Springer International Publishing. 2017. P. 281-287.

25. Бортников С.П. О диспозитивности в налоговых отношениях //

Бизнес. Образование. Право. Вестник Волгоградского института бизнеса. № 4(40), Ноябрь 2017. С. 288-293.

Научные статьи в иных изданиях

1. Бортников С.П., Аксинина О.С. Конкуренция публичных и частно-правовых начал в налоговых отношениях // Вестник учетно-экономического факультета. Самара. Издательство Плановый институт. 1996. С. 82-85.
2. Бортников С.П. Проблемы резидентства в налоговых отношениях. // Вестник учетно-экономического факультета. Самара. Издательство Самарской государственной экономической академии. 1999. С. 66-68.
3. Бортников С.П. Местонахождение организации по месту ее деятельности в гражданском и налоговом праве. / Проблемы учета, анализа и аудита в современных условиях. Сборник научных трудов. Выпуск 2. Под ред. В.П. Фомина. Самарская гос. Экон. Акад. Самара. 2000. – 116 с. С. 78-81.
4. Бортников С.П. Понятие налогового права // Юридический аналитический журнал. Самара: Изд-во «Самарский университет». 2002. № 2. С. 107-113.
5. Бортников С.П. Юридическая ответственность в доктрине российского права и в законодательстве о налогах. // Юридический аналитический журнал. Самара: Изд-во «Самарский университет». 2004. № 4 (8). С. 26-51.
6. Бортников С.П., Соцкова С.И. Экономические и бухгалтерские показатели прибыли // Вестник учетно-экономического факультета. Самарская Государственная экономическая академия. Самара. Издательство Самарской государственной экономической академии. 2004. С. 92-94.
7. Бортников С.П. Методология правового регулирования и налоговое право. / Актуальные проблемы гражданского, предпринимательского права, гражданского и арбитражного процесса: Межвузовский сборник научных статей / Под ред. Е.А.Трещевой. Самара: Издательство «Самарский университет», 2005. - 356 с. С. 34-71.

8. Бортников С.П. Комментарий к закону «Об административных правонарушениях на территории Самарской области» // М.: ИД «Главбух». IX. 2005. С. 40-42.

9. Бортников С.П. Комментарий к Бюджетному посланию Губернатора Самарской области // Спутник главбуха. Приложение к журналу «Главбух» для Самарской области и Самары. М.: ИД «Главбух». X. 2005. С. 44-45.

10. Бортников С.П. Комментарий к закону Самарской области о внесении изменений в закон «Об административных правонарушениях на территории Самарской области» // Спутник главбуха. Приложение к журналу «Главбух» для Самарской области и Самары. М.: ИД «Главбух». XI. 2005. С. 39-40.

11. Бортников С.П. Комментарий к закону Самарской области о внесении изменений в закон «Об административных правонарушениях на территории Самарской области» // Спутник главбуха. Приложение к журналу «Главбух» для Самарской области и Самары. М.: ИД «Главбух». XII. 2005. С. 46-48.

12. Бортников С.П. Комментарий к закону Самарской области о внесении изменений в статью 2 закона Самарской области «О ставках налога на игорный бизнес на территории Самарской области» // Спутник главбуха. Приложение к журналу «Главбух» для Самарской области и Самары. М.: ИД «Главбух». III. 2006. С. 28-29

13. Бортников С.П. Комментарий к закону Самарской области «О размещении объектов игорного бизнеса на территории Самарской области» // Спутник главбуха. Приложение к журналу «Главбух» для Самарской области и Самары. М.: ИД «Главбух». IV. 2006. С. 39-40.

14. Бортников С.П. Начала управления налогами / Государство и право: вопросы методологии, теории и практики функционирования: сб. науч. статей. Вып. 2 / под ред. А.А. Напреенко; Федеральное агентство по образованию. Самара: изд-во «Самарский университет», 2006. – 623 с. С. 260-272.

15. Бортников С.П. Экономические основы института ответственности // Экономика. Управление. Право. М.: Из-во ООО «ИНГН». Август 2011. № 8. С. 62-68.
16. Бортников С.П. О цели налоговой ответственности // Общественные науки. Из-во: АНО «Международный исследовательский институт». № 10, 2011. С. 172-177.
17. Бортников С.П. О цели налоговой ответственности // Вектор науки. № 3(6) серия «Юридические науки» Тольяттинского Государственного Университета. Издательство Тольяттинского Государственного Университета. 2011. С. 17-20.
18. Бортников С.П. О цели суда в судебном процессе // European Social Science Journal (Европейский журнал социальных наук). М.: Издательство МИИ «Наука». № 13, 2011. С. 489-493.
19. Бортников С.П. Ответственность руководителя по налоговым долгам организации // Аудиторские ведомости. М.: Из-во: ООО ИД «Аудиторские ведомости». № 7, 2012. С. 42-48.
20. Бортников С.П. Наказание в системе отношений ответственности // Social Science. Общественные науки. М.: Из-во: МИИ «Наука». 2012. № 6 (2). С. 245-250.
21. Бортников С.П. Ответственность публичного образования в отношениях налогообложения // Актуальные проблемы правоведения. Издательство Самарского государственного ун-та, № 2 (38). 2013. С. 38-43.
22. Бортников С.П. Доктрина налогового права России // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований", Издательский Дом «Академия естествознания», № 3, 2014. С. 254-255.
23. Бортников С.П. Институциональные особенности правоотношения налоговой ответственности // <http://research-journal.org/>: Международный научно-исследовательский журнал. - 2014. URL: <http://research-journal.org/?p=6397> (16.10.14 г.)
24. Бортников С.П. Мировое соглашение в налоговых спорах / Научные

труды. Российская академия юридических наук. Выпуск 15. М.: ООО «Издательство «Юрист», 2015. - 1320 с. С. 853-860.

25. Бортников С.П., Артемов Н.М. Правовые особенности применения метода налогового права в институте ответственности // Академия права и экономики. Самара: АНО «НИЦ «Академия-Пресс». № 1. 2017. С. 37-43.

26. Бортников С.П. Государственно-плановая экономика в современном хозяйственном порядке // Академия права и экономики. Самара: АНО «НИЦ «Академия-Пресс». № 2. 2017. С. 25-31.

27. Бортников С.П. Economic Principles of Responsibility // Kutafin University Law Review. Volume 2. October 2016. Issue 2(6). Publisher Kutafin Moscow State Law University (MSAL). S. 320-330.

Работы, опубликованные по итогам международных, всероссийских, межрегиональных и региональных научно-практических конференций, семинаров, круглых столов, а также в иных изданиях

Российской Федерации

1. О некоторых особенностях налогообложения полных товарищей в товариществе на вере и в полных товариществах. / Материалы научной конференции Самарской экономической академии «Проблемы развития предприятий: теория и практика». Самара. Издательство Плановый институт. 1996. – 220 с. С. 20-22.

2. Шебалина Н.М. Некоторые экономико-правовые аспекты реорганизации юридических лиц (на примере реорганизации в форме выделения) / Предприятия России в транзитивной экономике. Материалы международной научно-практической конференции. Ярославль, 29-30 октября 2002 г. I часть. Ярославль. Концерн "Подати". 2002. –212 с. С. 96-100.

3. О конкуренции частных и публичных начал в праве. Актуальные проблемы гражданского права, гражданского и арбитражного процесса: в 2 ч. Ч. 1: Гражданское право: Материалы научной конференции. Воронеж, 15-16

марта 2002 г./ Под ред. Е.И.Носыревой, Т.Н.Сафроновой. Воронеж: Изд-во Воронежского Государственного университета. 2002. -408 с. С. 49-62.

4. Некоторые проблемы морфологии налоговой ответственности. / Актуальные проблемы налогового права. Арбитражная судебная практика. Материалы научно-практического семинара. Самара. Издательство Самарский университет. 2004. – 154 с. С. 44-48.

5. О некоторых аспектах анализа частных и публичных начал в праве / Федерализм. Гражданское общество. Государство: политические и правовые аспекты. Сборник материалов Всероссийской научно-практической конференции. Пенза. Издательство Пензенского университета. 2005. - 340 с. С. 44-46.

6. О конкуренции налоговых начал с частными интересами / Место и роль уголовно-исполнительной системы в механизме Российского государства: материалы межвузовской научно-практической конференции (10 марта 2011 г.) / под общ. ред. Р. А. Ромашова. - Самара: Самарский юридический институт ФСИН России. 2011. - 266 с. С. 27-30.

7. Злоупотребление правом и ответственность в налоговых отношениях / Проблемы развития предприятий: теория и практика [Текст]: материалы 11-й Междунар. науч.-практ. конф., 15-16 нояб. 2012 г. / [редкол.: Г.Р. Хасаев, С.И. Ашмарина (отв. ред.) и др.]. - Ч. 4. Самара: Изд-во Самар. гос. экон. ун-та. 2012. - 354 с. С. 290-293.

8. Институциональные особенности правоотношения налоговой ответственности / Международный научно-исследовательский журнал: Сборник по результатам XXXII заочной научной конференции Research Journal of International Studies. Екатеринбург: МНИЖ. 2014. № 10 (29). Часть 1. С. 84-86.

9. Мировое соглашение в налоговых спорах / Проблемы развития предприятий: теория и практика. Материалы 13-й Международной научно-практической конференции. Самара. Издательство Самарский государственный экономический университет. 2014. – 342 с. С. 38-44.

10. Зависимость фискальной политики от формы правления / XV-й международный коллоквиум института CEDIMES. (CEDIMES-2014). VI-я Международная научная конференция "Модернизация и инновационное развитие экономических систем: проблемы, стратегии, структурные изменения". Москва, Россия. 30-31 октября 2014 г. Сборник тезисов. М.: РУДН, ВЦ РАН, CEDIMES-Russie occidentale. 2014. – 79 с. С. 28-29.

11. Финансово-правовые особенности института несостоятельности публичного образования / Стратегия национального развития и задачи российской юридической науки: сб. докладов Международной научно-практической конференции, секций административного права, финансового права, конкурентного права, информационного права (Москва, 24 ноября – 3 декабря 2015 г.). Москва: Проспект. 2016. – 464 с. С 326-330.

12. Обязательственные свойства отношений налоговой ответственности // Финансовое право. Материалы финансового права VI Международной научно-практической конференции "Кутафинские чтения" Гармонизация российской правовой системы в условиях международной интеграции / отв. ред. Е.Ю. Грачева. Москва: Проспект, 2014. 128 с. С. 10-16.