

# АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ. ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛАМ ОБ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ

---

УДК 342.9

## АДМИНИСТРАТИВНАЯ ЮРИСДИКЦИЯ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ И ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛАМ ОБ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ПРОБЛЕМЫ ДУАЛИЗМА В ПРАВОВОМ РЕГУЛИРОВАНИИ

**Е. В. Овчарова**

*Юридический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова,  
Национальный исследовательский университет  
«Высшая школа экономики»*

Поступила в редакцию 20 марта 2019 г.

**Аннотация:** анализируются процессуальные проблемы дуализма в правовом регулировании административной ответственности за нарушение налогового законодательства как по Налоговому кодексу РФ, так и по Кодексу РФ об административных правонарушениях. Указываются пути совершенствования механизма правового регулирования административной юрисдикции и производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов для целей обеспечения надлежащих процессуальных гарантий реализации правового статуса лиц, к которым применяются меры административного принуждения в области налогов и сборов.

**Ключевые слова:** административный процесс, административная юрисдикция, налоговое правонарушение, производство по делам об административных правонарушениях, административное принуждение, налоговый контроль, ответственность за нарушение налогового законодательства, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Налоговый кодекс РФ.

**Abstract:** the procedural problems of dualism are analysed in the legal regulation of administrative liability for a violation of tax legislation, under both the Russian Tax Code and the Russian Code of Administrative Offences. Pathways are indicated for improving the mechanism for the legal regulation of administrative jurisdiction and proceedings in administrative offence cases in the area of taxes and levies for the purpose of ensuring proper legal guarantees of the exercise of the legal status of persons against whom administrative enforcement measures in the area of taxes and levies are being applied.

**Key words:** administrative procedure, administrative jurisdiction, tax offence, proceedings in administrative offence cases, administrative enforcement, tax control, liability for a violation of tax legislation, Russian Code of Administrative Offences, Russian Tax Code.

**Концепция административной юрисдикции, ее соотношение с производством по делам об административных правонарушениях и особенности в области налогов и сборов**

Отечественный административный процесс в начале разработки его научной концепции в 60–70-е гг. XX в. понимался как административно-юрисдикционный процесс по досудебному урегулированию споров в административном порядке и по применению мер административного принуждения. Именно такого подхода к определению административного процесса придерживалась его основоположница в советской административно-правовой науке Н. Г. Салищева в работе «Административный процесс в СССР» (М., 1964) и в работе «Гражданин и административная юрисдикция в СССР» (М., 1970). По мере развития демократических институтов в условиях разгосударствления экономики концепция административного процесса расширилась и стала включать такие его виды, как административные процедуры и административная юстиция. Административная юрисдикция как самостоятельный вид административного процесса занимает в нем особое место по причине ее двойственного характера. С одной стороны, административная юрисдикция понимается как производство, связанное с административным обжалованием незаконных актов: действий (бездействия) и решений нижестоящих субъектов государственного управления вышестоящим субъектам государственного управления, а с другой – как производство по делам об административных правонарушениях. И в первом и во втором проявлении административная юрисдикция должна обеспечивать эффективное разрешение административно-правового конфликта в системе государственного управления, когда административные процедуры не позволили его избежать, а суды не должны быть перегружены с тем, чтобы не парализовать функцию правосудия по административным делам в стране. Необходимо также учитывать, что когда речь идет об административно-юрисдикционном процессе имеются в виду, прежде всего, такие стадии производства по делам об административных правонарушениях, как рассмотрение и пересмотр дел об административных правонарушениях. Традиционно возбуждение дела об административном правонарушении рассматривается как одна из завершающих стадий административной процедуры государственного контроля, а исполнение постановления по делу об административном правонарушении как самостоятельная административная процедура исполнительного производства<sup>1</sup>. Однако полагаем нецелесообразным такое разделение единого производства по делу об административном правонарушении по различным видам административного процесса с учетом единства целей и задач производства по делу об административном правонарушении в целом<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> См.: Исполнительная власть в России : история и современность, проблемы и перспективы развития / отв. ред. Н. Ю. Хамаева. М., 2004. С. 118–141.

<sup>2</sup> См.: Административный процесс / под ред. М. А. Шатиной. М., 2014. С. 155–226.

В области налогов и сборов для непосредственных участников налоговых правоотношений административное обжалование юрисдикционных решений о применении восстановительных (недоимки и пени) и карательных (штрафа) мер административного принуждения совмещается с производством по делу об административном правонарушении, полностью совпадая со стадией пересмотра дела об административном правонарушении. Стадия административного обжалования юрисдикционного решения о привлечении либо об отказе в привлечении к административной ответственности, на основании которого взыскиваются недоимка, пеня и штраф, для непосредственных участников налоговых правоотношений одновременно является фактически стадией пересмотра дела об административном правонарушении налогового законодательства вышестоящим налоговым органом. Причем, минуя указанную стадию, невозможно обратиться в суд за защитой своих прав и законных интересов оспариваемым юрисдикционным актом, так как досудебное урегулирование налоговых споров является обязательным.

При этом производство по делам об административных правонарушениях налогового законодательства в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций регулируется отдельно от производства по делу о нарушении налогового законодательства в отношении соответствующей организации как участника налоговых правоотношений. Таким образом, это два самостоятельно регламентируемых различных вида производства по делам об административных правонарушениях налогового законодательства в отношении двух разных субъектов административной ответственности.

Иные акты налоговых органов, связанные с применением других мер административного принуждения, а именно: предупредительных, пресекательных и обеспечительных, могут быть обжалованы в административном порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ), в вышестоящий налоговый орган самостоятельно, но, как показывает практика, такое обжалование малоэффективно, так как исполняются соответствующие акты принявшим их налоговым органом оперативно, а их содержание и необходимость срочного применения заранее согласованы им с вышестоящими налоговыми органами. Это является результатом эффективного внутриведомственного взаимодействия налоговых органов, основанного на жесткой административной иерархии единой централизованной системы налоговых органов. Целью такой системы является последовательная реализация пробюджетного подхода при применении мер административного принуждения в области налогов и сборов.

### **Системные проблемы механизма правового регулирования административной юрисдикции и производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов**

В Налоговом кодексе РФ (ст. 9, 10, 100.1, 101, раздел VII «Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц») совмещаются два вида административной юрисдикции – адми-

нистративное обжалование, рассмотрение и пересмотр дел о нарушениях налогового законодательства при применении восстановительных и карательных мер административного принуждения к налогоплательщикам, налоговым агентам, кредитным организациям в области налогов и сборов. При этом НК РФ (раздел VII) предусматривает возможность самостоятельного административного обжалования применения предупредительных, пресекательных и обеспечительных мер административного принуждения, однако указанная возможность редко востребована в правоприменительной практике из-за ее неэффективности.

Исключительно в рамках производства по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов по Кодексу РФ об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) применяются меры административной ответственности и связанные с ними иные меры административного принуждения, предусмотренные КоАП РФ для должностных лиц организаций-налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций<sup>3</sup>. Но необходимо принимать во внимание, что указанная административная ответственность установлена в КоАП РФ за ненадлежащее исполнение налоговых обязанностей (ст. 15.3–15.9, 15.11, раздел IV «Производство по делам об административных правонарушениях», раздел V «Исполнение постановлений по делам об административных правонарушениях»), возложенных, прежде всего, на соответствующие организации, должностные лица которых – субъекты административной ответственности по КоАП РФ должны обеспечить их надлежащее исполнение. Принудительное исполнение налоговых обязанностей непосредственными участниками налоговых правоотношений – предмет правового регулирования законодательства РФ о налогах и сборах, т. е. регламентируется оно исключительно НК РФ. Однако в последнее время имеет место субсидиарное применение институтов гражданско-правовой ответственности и иных гражданско-правовых институтов для надлежащего обеспечения принудительного исполнения налоговых обязательств<sup>4</sup>.

Поскольку как правовым, так и фактическим основанием юридической ответственности является нарушение предписания либо запрета как нормы права считаем целесообразным рассматривать юрисдикционный процесс как единый процесс стадий возникновения, установления и реализации юридической ответственности<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях : постановление Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 (п. 2). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>4</sup> См.: *Овчарова Е. В.* Конституционно-правовые проблемы реализации административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений при применении мер административного принуждения // Конституционное и муниципальное право. 2018. № 5. С. 60–62.

<sup>5</sup> См.: *Витрук Н. В.* Общая теория юридической ответственности. 2-е изд., испр. и доп. М., 2009. С. 170–196.

Полагаем, что на стадии возникновения юридической ответственности возникают две проблемы: проблема латентности и проблема риск-ориентированности. Первая проблема не позволяет применить ответственность во всех случаях, когда она подлежит применению. Вторая проблема проявляется в невозможности должным образом разграничить правомерное и противоправное поведение в правоохранительной деятельности и обеспечить субъекту юридической ответственности необходимые организационно-правовые гарантии надлежащими процессуальными механизмами их реализации.

На стадии установления юридической ответственности проявляются формальные подходы, обеспечивающие рассмотрение значительного числа дел о нарушениях законодательства в сжатые сроки, вместо полного, всестороннего и объективного рассмотрения каждого дела, обеспечивающего принятие законного и обоснованного юрисдикционного решения по результатам такого рассмотрения. Формальные подходы в правоприменительной деятельности на данной стадии исключают учет каких-либо индивидуальных особенностей обстоятельств каждого дела о нарушении законодательства.

Эффективность юридической ответственности во многом определяется ее надлежащей реализацией. К сожалению, с исполнением юрисдикционного решения в правоприменительной практике возникают очень большие проблемы при применении административной ответственности как самого универсального вида юридической ответственности. В последние годы по различным параметрам оценки исполняется только порядка 5–10 процентов вступивших в законную силу постановлений по делам об административных правонарушениях, административная ответственность за совершение которых предусмотрена в КоАП РФ. Причиной данной ситуации является неопределенность предписаний и запретов, отсутствие как системы стимулирования для их надлежащей реализации, так и надлежащего механизма правового регулирования системы принуждения за их нарушение. В условиях бюджетного дефицита проблемы применения мер административного принуждения в области налогов и сборов, т. е. обеспечения уплаты в бюджеты бюджетной системы страны налогов, пени и штрафов за нарушение налогового законодательства по НК РФ, решаются путем широкого субсидиарного применения институтов гражданско-правовой ответственности, предназначенных для правового регулирования принципиально иных, относящихся к предмету гражданско-правового регулирования имущественных отношений равноправных сторон (ч. 3 ст. 2 ГК РФ).

Существенным недостатком НК РФ является отсутствие надлежащего разграничения, во-первых, производства по делам о нарушениях налогового законодательства от налогового контроля; во-вторых, стадий производства по делам об административных правонарушениях налогового законодательства. Указанные обстоятельства негативным образом влияют на определенность и реализацию правового статуса лиц, привле-

каемых к юридической ответственности и подвергаемых иным мерам административного принуждения по НК РФ.

### **Возбуждение дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов**

Возбуждение дела о нарушении налогового законодательства в отношении непосредственного участника налогового правоотношения по НК РФ связывается с составлением акта. В НК РФ стадия возбуждения дела об административном правонарушении совпадает с оформлением результатов налогового контроля (ст. 100, ч. 1–3 ст. 101.4).

По КоАП РФ на стадии возбуждения дела об административном правонарушении составляется протокол об административном правонарушении при обнаружении признаков административного правонарушения должностными лицами, уполномоченными возбуждать дела об административных правонарушениях как непосредственно, так и по результатам мероприятий государственного контроля (ст. 28.1, 28.2).

Представляется целесообразным возбуждать дела об административных правонарушениях по результатам мероприятий государственного контроля, т. е. одновременно с составлением либо сразу после составления актов государственного контроля. Следует отметить, что в области налогов и сборов указанная последовательность обеспечивается во многом за счет формализованного в НК РФ и фактически сложившегося в правоохранительной деятельности налоговых органов по применению КоАП РФ совмещения в одной процедуре оформления результатов налогового контроля и возбуждения дела об административном правонарушении налогового законодательства как в отношении непосредственных участников налоговых правоотношений, так и их должностных лиц. Полагаем, что такая процедура должна быть надлежащим образом легализована в качестве стадии возбуждения дела об административном правонарушении налогового законодательства в отношении всех его субъектов в едином кодифицированном законодательном акте об административных правонарушениях во всех областях правового регулирования и правоприменения, в том числе в области налогов и сборов. При этом считаем целесообразным предусмотреть обязательное проведение административного расследования по делам об административных правонарушениях, в рамках которого могут быть рассмотрены акт проверки, дополнения к нему и возражения налогоплательщика на них, проведены дополнительные мероприятия налогового контроля, направленные на полное и всестороннее выяснение, установление и объективную оценку всех обстоятельств дела.

### **Рассмотрение дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов**

Рассмотрение дела об административном правонарушении в области налогов и сборов в отношении непосредственных участников налоговых

правоотношений проводится в среднем по РФ в 75 процентах случаев в соответствии с установленной в НК РФ процедурой рассмотрения материалов налогового контроля руководителем налогового органа либо его заместителем, а в 25 процентах случаев ограничивается их рассмотрением на заседаниях нелегализованных должным образом в налоговом законодательстве комиссий по легализации налоговой базы и базы страховых взносов. Проведение таких комиссий по информации о нарушениях налогового законодательства и налоговых злоупотреблениях стало приоритетной организационно-правовой формой фактического рассмотрения материалов дела об административном правонарушении налогового законодательства при обнаружении налоговых рисков на основе данных единой автоматизированной информационной системы налоговых органов и информации, полученной от налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций по внепроверочным запросам налоговых органов. Рассмотрение материалов налогового контроля на комиссиях по легализации налоговой базы и базы страховых взносов носит предварительный характер и не легализовано в НК РФ<sup>6</sup>, если сравнивать его с предусмотренной в НК РФ организационно-правовой формой и процедурой рассмотрения материалов налогового контроля руководителем налогового органа либо его заместителем с вынесением им решения как юрисдикционного акта после такого рассмотрения (ст. 100.1, 101, ч. 6–9 ст. 101.4). При этом по результатам предварительного рассмотрения материалов налогового контроля на комиссиях по легализации налоговой базы обеспечивается добровольная корректировка в среднем по стране 25 процентов представленных налоговых деклараций, т. е. в 25 процентах случаев обнаруженные налоговыми органами нарушения налогового законодательства добровольно устраняются налогоплательщиками и налоговыми агентами. Итак, только в 75 процентах случаев материалы налогового контроля доходят в настоящее время до рассмотрения руководителем налогового органа либо его заместителем в порядке, предусмотренном НК РФ<sup>7</sup>.

С учетом того, что выездные налоговые проверки стали проводиться относительно редко как не востребовавшийся широко метод налогового контроля<sup>8</sup>, а по результатам камерального налогового контроля в качестве приоритетной организационной формы используются комиссии по лега-

<sup>6</sup> См.: Письмо ФНС России от 25 июля 2017 г. № ЕД-4-15/14490@. URL: <http://www.nalog.ru>; Соколов Д. В. Исторический и правовой генезис межведомственных налоговых комиссий // Налоговед. 2017. № 11. С. 43–50.

<sup>7</sup> См.: Выступление Заместителя начальника контрольного управления ФНС России Константина Новоселова на конференции ИРСОТ «Налоговый контроль : итоги-2018, ожидания-2019». URL: [www.ruseminar.ru](http://www.ruseminar.ru)

<sup>8</sup> Так, по данным ФНС России, в настоящее время выездной налоговой проверке подвергается один из 11 000 субъектов малого и среднего предпринимательства и один из 4000 субъектов крупного бизнеса. Для крупнейших компаний она вообще утратила какое-либо значение в связи с постепенным распространением системы налогового мониторинга.

лизации налоговой базы и базы страховых взносов, традиционная процедура рассмотрения материалов налогового контроля, предусмотренная в НК РФ, постепенно утрачивает свое значение. При этом заслуживает критики упрощение процессуального порядка рассмотрения дел об административных правонарушениях налогового законодательства как в НК РФ, так и в практике его применения путем сведения его к рассмотрению материалов налогового контроля по результатам его проведения и оформления. Это снижает уровень процессуальных гарантий реализации правового статуса налогоплательщика, налогового агента, кредитной организации.

Полная кодификация норм об административной ответственности за нарушение налогового законодательства в КоАП РФ позволит рассматривать все дела об административных правонарушениях в области налогов и сборов по административно-юрисдикционным правилам рассмотрения дел об административных правонарушениях в рамках производства по делам об административных правонарушениях. Это гарантирует правильное разграничение налогового контроля и производства по делам об административных правонарушениях с надлежащей реализацией правового статуса лиц, привлекаемых к административной ответственности, как участников именно производства по делам об административных правонарушениях.

Рассмотрение дел об административных правонарушениях в отношении должностных лиц организаций – непосредственных участников налоговых правоотношений мировыми судьями, регламентированное в КоАП РФ в рамках производства по делам об административных правонарушениях, заслуживает также критического осмысления (ч. 1 ст. 23.1). Здесь мы имеем дело с формальным соблюдением процессуальных требований КоАП РФ по подготовке дела к рассмотрению и его рассмотрению без фактического осмысления обстоятельств дела об административном правонарушении неспециализированным субъектом административной юрисдикции. В такой ситуации дело не может быть рассмотрено всесторонне, полно и объективно, а законное и обоснованное постановление по нему не может быть вынесено. Это свидетельствует об отсутствии надлежащих организационно-правовых гарантий реализации правового статуса как непосредственных участников налоговых правоотношений, так и их должностных лиц с учетом вменяемого совершения последними административных правонарушений налогового законодательства в деятельности первых и преюдициального значения оперативно вынесенного постановления мирового судьи по делу об административном правонарушении как судебного постановления (ст. 64 КАС РФ, ч. 1–2 ст. 61 ГПК РФ, ч. 3 ст. 69 АПК РФ). Решением данной проблемы может быть только передача административно-юрисдикционных полномочий по рассмотрению дел об административных правонарушениях налогового законодательства по ст. 15.3–15.9 и 15.11 КоАП РФ налоговым органам в лице их руководителей и заместителей руководителей.

### Пересмотр дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов

Пересмотр дела традиционно является факультативной стадией производства по делу по жалобе заинтересованного лица как по НК РФ (раздел VII), так и по КоАП РФ либо по протесту прокурора по КоАП РФ (глава 30).

В НК РФ различается пересмотр не вступивших в законную силу решений налоговых органов вышестоящим налоговым органом и вступивших в законную силу решений налоговых органов вышестоящим налоговым органом и/или ФНС России, и/или судами общей юрисдикции в отношении физических лиц, не являющихся субъектами предпринимательской деятельности, арбитражными судами – в отношении субъектов предпринимательской деятельности.

В КоАП РФ различается пересмотр не вступивших в законную силу постановлений мировых судей по делам об административных правонарушениях налогового законодательства судьями районных судов и вступивших в законную силу постановлений и решений по делам об административных правонарушениях судьями судов субъектов РФ и судьями Верховного Суда РФ.

Причем стадия пересмотра решения как не вступившего в законную силу не обязательно должна быть пройдена по НК РФ для пересмотра его как вступившего в законную силу, но тем же самым вышестоящим налоговым органом.

Если постановление по делу об административном правонарушении по КоАП РФ вынесено должностным лицом органа административной юрисдикции, т. е. не судьей, пересмотр такого постановления вышестоящим органом (должностным лицом) административной юрисдикции, судом первой и апелляционной инстанций возможен только как пересмотр не вступившего в силу постановления по делу об административном правонарушении. Для пересмотра такого постановления вышестоящим судом, независимо от вступления его в законную силу, необходимо обратиться в районный, городской, районный в городе федерального значения суд с жалобой на постановление по делу об административном правонарушении и (или) решение по жалобе вышестоящего органа административной юрисдикции (его должностного лица) и ходатайством о восстановлении срока на обжалование постановления как не вступившего в законную силу, если этот срок пропущен и постановление вступило в законную силу<sup>9</sup>. Принципиально иные подходы, допускающие пропуск

<sup>9</sup> О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях : постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24 марта 2005 г. № 5 (в ред. от 19.12.2013) (п. 33, абз. 3 п. 34). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс»; Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Республики Молдова Лашко Алены на нарушение ее конституционных прав статьей 30.14, частью 3 статьи 30.15 и частью 4 статьи 30.16 Кодекса Российской Федерации об административных

какой-либо последующей судебной инстанции, применяются при оспаривании судебных постановлений и решений по делам об административных правонарушениях. Последнее обстоятельство свидетельствует о необходимости отдельного правового регулирования рассмотрения и пересмотра дел об административных правонарушениях судами и иными субъектами административной юрисдикции в КоАП РФ.

Указанная разница в подходах объясняется спецификой производства по НК РФ, предусматривающей возможность, которая превращается в необходимость при последующем обращении с заявлением в суд, оспорить в непосредственно вышестоящий налоговый орган решение нижестоящего налогового органа как до вступления его в законную силу, так и после вступления в законную силу, а также большей процессуальной экономией и меньшими процессуальными гарантиями в НК РФ, чем в КоАП РФ.

Предусмотренная налоговым законодательством процедура пересмотра дела до вступления в законную силу постановления по делу обеспечивает:

1) возможность исполнения юрисдикционных решений только после проверки их законности вышестоящим субъектом административной юрисдикции при наличии как сомнений в законности решения, так и интереса в его пересмотре у заинтересованных лиц;

2) оперативность взыскания налогов, пени и налоговых санкций в виде штрафов, исполнения административных наказаний;

3) разгрузку судов от дел, которые могут быть разрешены во внесудебном порядке либо в порядке досудебного урегулирования налогового спора.

При этом по НК РФ не исключается пересмотр вступивших в законную силу юрисдикционных решений как дополнительная процессуальная гарантия достижения объективной истины по делу и обязательности исправления юрисдикционной ошибки.

Однако при пересмотре дела по НК РФ и АПК РФ не соблюдаются следующие принципы пересмотра, которым всегда следуют при пересмотре дела по КоАП РФ:

– недопустимость ухудшения положения субъекта при пересмотре его дела;

– полный пересмотр дела, предполагающий полное и всестороннее выяснение всех обстоятельств дела для принятия законного и обоснованного решения по делу, независимо от доводов жалобы либо протеста;

– недопустимость привлечения к административной ответственности за пределами сроков давности, если ранее постановление и/или решение по делу было незаконно отменено, а производство по делу – прекращено<sup>10</sup>.

правонарушениях : определение Конституционного Суда РФ от 26 января 2017 г. № 112-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

<sup>10</sup> См. подробнее: *Овчарова Е. В.* Необходимость принятия и концепция проекта нового Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Законодательство. 2016. № 10. С. 22–31.

Безусловно, несоблюдение указанных принципов подрывает процессуальные гарантии лиц, привлекаемых к административной ответственности за нарушение налогового законодательства, при привлечении их к ответственности.

К сожалению, стоит констатировать, что фактически пересмотр дел о нарушениях налогового законодательства в системе налоговых органов направлен, как правило, на усиление пробюджетной позиции налогового органа по делу при его рассмотрении еще более пробюджетной позицией вышестоящих налоговых органов при пересмотре дела. В судах, как правило, пересмотр дел о нарушениях налогового законодательства имеет целью поддержку налоговых органов в обеспечении исполнения бюджетов бюджетной системы страны по налоговым доходам любыми средствами. Налоговые споры в системе арбитражных судов, как правило, разрешаются в пользу налоговых органов по первой инстанции и чрезвычайно редко пересматриваются вышестоящими судами. Так, в соответствии со сводными статистическими сведениями о деятельности арбитражных судов округов за I полугодие 2018 г. и 2017 г. в пользу налогоплательщиков было вынесено за I полугодие 2018 г. порядка 20 % и за 2017 г. порядка 33 % решений арбитражных судов субъектов РФ (25 % – за I полугодие 2018 г. и 45 % – за 2017 г. по показателям взысканных сумм требований). Арбитражными судами округов суммарно отменено и изменено только 10 % решений от общего числа рассмотренных в кассационной инстанции дел при условии, что в кассационной инстанции пересматривалось за I полугодие 2018 г. только 9 % и за 2017 г. 10 % дел от общего числа дел, рассмотренных по первой инстанции за соответствующие периоды<sup>11</sup>.

Пересмотр дел об административных правонарушениях налогового законодательства по КоАП РФ носит, как правило, формальный характер. Поэтому большинство постановлений мировых судей по делам об административных правонарушениях налогового законодательства вышестоящие суды оставляют без изменения.

Унификация процедуры пересмотра дел об административных правонарушениях налогового законодательства с целью обеспечить единые процессуальные принципы и гарантии реализации правового статуса лиц, привлекаемых к административной ответственности, при пересмотре их дел может быть обеспечена только путем полной кодификации норм административной ответственности за нарушение налогового законодательства в КоАП РФ. При этом следует разработать организационно-правовые механизмы, исключающие формальные подходы при пересмотре дел об административных правонарушениях, путем повышения заинтересованности вышестоящих субъектов административной юрисдикции в реальном пересмотре дел об административных правонарушениях. Это может быть достигнуто кардинальным изменением организационной структуры субъектов административной юрисдикции, которая

<sup>11</sup> Подробнее см.: Судебный Департамент при Верховном Суде РФ. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79>

обеспечивала бы их большую независимость друг от друга в административно-юрисдикционном производстве, введением такой системы оценки их деятельности и принятием мер воздействия по результатам этой оценки, которые мотивируют их обеспечить полный, всесторонний и объективный пересмотр дела об административном правонарушении с принятием законного и обоснованного решения по результатам такого пересмотра.

### **Исполнение постановлений по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов**

Эффективность ответственности достигается главным образом за счет надлежащего исполнения назначенного лицу наказания, неотвратимость которого обуславливает как надлежащее исполнение обязанности, за неисполнение которой оно установлено, так и правопорядок в целом. Привлечение к юридической ответственности не освобождает, а, наоборот, предполагает исполнение лицом обязанности, за неисполнение которой оно было привлечено к юридической ответственности (ч. 4 ст. 4.1 КоАП РФ). И то и другое должно достигаться на стадии исполнения решения о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства и постановления о назначении административного наказания по делу об административном правонарушении налогового законодательства. Следует отметить, что в отличие от иных областей применения административной ответственности в области налогов и сборов уровень исполнения юрисдикционных актов характеризуется как высокий. При стагнации либо рецессии экономики руководство ФНС заявляет о неуклонном росте собираемости налогов, пени и штрафов. Подводя итоги работы ФНС России за 2018 г., руководитель ФНС М. Мишустин отметил, что ФНС России фиксирует высокие темпы роста доходов. Так, в консолидированный бюджет РФ поступило 21,3 трлн рублей, что почти на 4 трлн рублей, или на 23 %, больше 2017 г. (в 2017 г. рост на 20 %). Это максимальный прирост поступлений с 2013 г. В федеральный бюджет поступило 11,9 трлн рублей, что на 30,2 % больше относительно 2017 г.<sup>12</sup> Такие показатели объясняются следующими факторами: во-первых, установлением в НК РФ единой процедуры взыскания с непосредственных участников налоговых правоотношений налогов, пени и штрафов, поступающих в бюджеты бюджетной системы страны в качестве налоговых доходов; во-вторых, широким субсидиарным применением мер гражданско-правовой ответственности при несовершенстве административно-правовых механизмов взыскания восстановительных и карательных санкций за нарушение налогового законодательства, предусмотренных НК РФ; в-третьих, «снятием корпоративной вуали» до полного «размывания имущественной обособленности» для целей обеспечения поступления налогов, пени и штрафов, предусмотренных НК РФ, в бюджеты бюджетной системы страны. Последнее выражается в достаточно востребован-

---

<sup>12</sup> Михаил Мишустин подвел итоги работы налоговых органов за 2018 год. URL: <http://www.nalog.ru> (дата обращения: 20.02.2019).

ной в правоприменительной практике возможности взыскания налогов, пени и штрафов с третьих лиц и в порядке регресса как с руководителей, так и с контрагентов налогоплательщика, а также по гражданскому иску в уголовном деле о возмещении осужденными за налоговые преступления вреда, причиненного уклонением от уплаты налогов с организации. Кроме того, налоговые поступления в бюджет обеспечиваются широким применением институтов контролируемой иностранной компании, фактического получателя дохода и субсидиарной ответственности контролирующего должника лица<sup>13</sup>.

Помимо всего вышеперечисленного стимулирующей к уплате налогов, пени и штрафов мерой является так называемая «коллекторская» криминализация, т. е. институт освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления при полном погашении налоговой задолженности, предусмотренный в примечании 3 к ст. 198 и в примечании 2 к ст. 199 УК РФ<sup>14</sup>.

В НК РФ предусмотрены гарантии защиты от неправомерных взысканий налогов, пени и штрафов, а именно:

– предварительная административная проверка вышестоящим налоговым органом до вступления в силу законности юрисдикционного акта в случаях заинтересованности в этом лиц, в отношении которых такие акты приняты (ст. 101.2);

– последующая судебная проверка после вступления в силу законности юрисдикционного акта как обязательное условие для его исполнения в предусмотренных НК РФ случаях, требующих гарантий судебной защиты. Речь идет о любых взысканиях с физических лиц, не являющихся субъектами предпринимательской деятельности, а применительно к организациям и индивидуальным предпринимателям о взыскании после истечения пресекательного срока для административного взыскания, т. е. во внесудебном порядке на основании решения налогового органа; о взыскании существенных сумм, превышающих 5 млн рублей, за счет денежных средств на лицевых счетах в Федеральном казначействе; о взыскании за счет иных лиц; о взыскании при переквалификации статуса, деятельности либо сделок; а также при применении правил трансфертного ценообразования (ч. 2 ст. 45, ч. 3 ст. 46, абз. 3 ч. 1 ст. 47, ст. 48).

Для целей процессуальной экономии сначала предусмотрена стадия для добровольного исполнения возложенных на лицо восстановительных и карательных санкций на основании требования налогового органа об уплате налога, пени и штрафа по НК РФ (глава 10 «Требование об уплате налогов, сборов, страховых взносов») и постановления о назначении

<sup>13</sup> См.: Овчарова Е. В. Конституционно-правовые проблемы реализации административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений при применении мер административного принуждения // Конституционное и муниципальное право. 2018. № 5. С. 60–62.

<sup>14</sup> Уголовный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 27.12.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

административного наказания по КоАП РФ. Если на данной стадии добровольного исполнения не происходит, то по истечении срока для исполнения требования налогового органа по НК РФ либо для уплаты административного штрафа по КоАП РФ применяется административная процедура их принудительного взыскания.

По НК РФ взыскание производится на основании специального решения руководителя налогового органа либо его заместителя о взыскании за счет денежных средств (ст. 46) или иного имущества (ст. 47) лица, с которого производится взыскание, за исключением перечисленных выше случаев обязательного судебного контроля за законностью взыскания налогов, пени и штрафов, когда применяется только судебный порядок такого взыскания.

По КоАП РФ само постановление о назначении административного наказания в виде административного штрафа является одновременно исполнительным документом для взыскания административного штрафа. Это значительно упрощает процесс взыскания административного штрафа. В то же время для применения восстановительных мер при производстве по делам об административных правонарушениях по КоАП РФ необходимо выносить специальное предписание об устранении административного правонарушения и/или представление об устранении причин и условий, способствующих совершению административных правонарушений.

По НК РФ взыскание налогов, пени и штрафов, внесение изменений в документы налогового учета, надлежащее исполнение ранее неисполненных обязанностей осуществляются на основании единого юрисдикционного решения о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности (ст. 101, ч. 9–10 ст. 101.4). Оно не имеет характера исполнительного документа, т. е. для его исполнения необходимо сначала направить требование об уплате налога, пени и штрафа, а затем вынести решение об их взыскании в административном порядке либо обратиться с заявлением о выдаче судебного приказа либо об их взыскании в судебном порядке, а после этого уже применяется процедура исполнительного производства, которая начинается с выдачи и/или направления для исполнения юрисдикционного акта соответствующих исполнительных документов.

Специальные нормы о взыскании налогов, пени и штрафов в НК РФ и исполнении административных штрафов в КоАП РФ имеют приоритет в правовом регулировании соответствующих взысканий перед общими нормами Федерального закона «Об исполнительном производстве»<sup>15</sup>, которые в налоговом регулировании применяются по большей части субсидиарно. Причем их субсидиарное применение имеет гораздо меньшее, можно сказать второстепенное, значение по сравнению с субсидиарным

---

<sup>15</sup> Об исполнительном производстве : федер. закон от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ (в ред. от 27.12.2018) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 41. Ст. 4849.

применением институтов банкротства и гражданско-правовой ответственности в механизме правового регулирования взыскания налогов, пени и штрафов при нарушениях налогового законодательства. Это безусловно свидетельствует о несовершенстве механизма правового регулирования системы административного принуждения в области налогов и сборов, которая должна быть самодостаточной и эффективной.

*Юридический факультет МГУ имени М. В. Ломоносова, Национальный исследовательский университет «Высшая школа экономики»*

*Овчарова Е. В., кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры финансового права, заместитель директора Института проблем административно-правового регулирования НИУ ВШЭ*

*E-mail: oev975@yandex.ru*

*Law Faculty at Lomonosov Moscow State University (MSU)*

*Ovcharova E. V., Candidate of Legal Sciences, Senior Lecturer of the Financial Law Department, Deputy Director of the Institute for Problems of Administrative Law Regulation of the National Research University «Higher School of Economics»*

*E-mail: oev975@yandex.ru*