**Конституционно-правовые проблемы реализации административно-правового статуса субъектов налоговых правоотношений при применении мер административного принуждения**

*Овчарова Елена Владимировна, кандидат юридических наук, старший преподаватель кафедры Финансового права Юридического факультета МГУ, Заместитель директора Института проблем административно-правового регулирования НИУ ВШЭ*

**Аннотация:** В статье рассматриваются конституционно-правовые проблемы правового регулирования мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства и широкой дискреции субъектов административной юрисдикции при их применении. При этом предпринят комплексный анализ как норм института административной ответственности, так и смежных с ним институтов административного принуждения за нарушения налогового законодательства с точки зрения их соответствия Конституции РФ.

**Ключевые слова**

конституционные принципы, принципы административного принуждения; принципы административной ответственности; административное принуждение; административная ответственность; принуждение за нарушение налогового законодательства; ответственность за нарушения налогового законодательства; административное правонарушение; нарушение налогового законодательства; административные наказания; Кодекс РФ об административных правонарушениях; Налоговый кодекс РФ

**Constitutional law problems of implementing the administrative law status of parties involved in tax relationships when measures of administrative enforcement are applied.**

*Elena V. Ovcharova, PhD in law, senior lecturer in the finance law department of the law faculty at Lomonosov Moscow State University, and deputy director of the institute for problems of administrative law regulation of the National Research University Higher School of Economics.*

**Annotation:** The article examines the constitutional law problems of the legal regulation of measures of administrative enforcement for a violation of tax legislation and the wide discretion of the subjects of administrative jurisdiction in applying such measures. Further, an integrated analysis is undertaken of the rules of the institution of administrative liability as well as the related institutions of administrative enforcement for a violation of tax legislation from the perspective of their compliance with the Constitution of the Russian Federation.

**Key words:** constitutional principles; principles of administrative enforcement; principles of administrative liability; administrative enforcement; administrative liability; enforcement for a violation of tax legislation; liability for a violation of tax legislation; administrative offence; violation of tax legislation; administrative punishments; Code of Administrative Offences of the Russian Federation; Tax Code of the Russian Federation.

 В статье 18 Конституции Российской Федерации[[1]](#footnote-1) предусмотрено, что права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими. Это означает, что именно они определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием. Данная норма Основного закона страны закладывает конституционно-правовую основу нормативно-ценностного измерения[[2]](#footnote-2) правового статуса всех участников налоговых правоотношений: как субъектов публичной налоговой администрации, с одной стороны, так и налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций, с другой стороны. Конечно же, ее реализация при применении мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства невозможна без создания адекватного механизма правового регулирования правового статуса указанных субъектов налоговых правоотношений в публичном праве, несовершенство которого в настоящее время неизбежно приводит к деформации их конституционно-правового статуса.

Рассмотрим как данная конституционно-правовая проблема проявляется при применении мер административного принуждения за нарушение налогового законодательства и каковы пути ее решения.

1. **Отсутствие институционального системного правового регулирования административного принуждения за нарушения налогового законодательства**

В теории права давно обосновано и признано существование только пяти устоявшихся традиционных видов и одного формирующегося нового вида юридической ответственности. К традиционным видам юридической ответственности относятся: административная, уголовная, дисциплинарная, материальная и гражданско-правовая (имущественная). К формирующемуся новому виду юридической ответственности относится конституционная ответственность. В финансовом праве отсутствует отраслевой вид юридической ответственности, поэтому реализация норм финансового права, в частности норм налогового законодательства, обеспечивается применением всех традиционных видов юридической ответственности за нарушения в сферах публичной финансовой деятельности и денежного обращения страны[[3]](#footnote-3).

При этом административная ответственность за правонарушения в областях публичной финансовой деятельности и денежного обращения страны характеризуется тем, что она не полностью кодифицирована, так как наряду с Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях она также предусмотрена для непосредственных участников налоговых правоотношений - в Налоговом кодексе Российской Федерации, федеральном законе о страховых взносах и иных федеральных законах об обязательном социальном страховании, для банков – в Федеральном законе «О Центральном банке Российской Федерации». Это обусловлено отсутствием необходимой взаимосвязи и преемственности в правовом регулировании между мероприятиями финансового, в частности налогового контроля, по результатам которых применяются меры юридической ответственности, и производством по делам об административных, в том числе налоговых, правонарушениях и по уголовным делам. Указанное обстоятельство дает основание отраслевым специалистам для необоснованного вывода о существовании отраслевой и институциональной юридической ответственности в финансовом праве, в частности налоговой ответственности.[[4]](#footnote-4) Административная ответственность является основным видом юридической ответственности за нарушения в сферах публичной финансовой деятельности и денежного обращения страны, так как она применяется в случаях, когда отсутствуют основания для применения иных видов юридической ответственности. Она должна быть полностью кодифицирована в Кодексе РФ об административных правонарушениях, а соответствующие составы административных правонарушений в сферах публичных финансов и денежного обращения - систематизированы по главам Особенной части КоАП РФ. Это позволит применять меры административной ответственности за правонарушения в сферах публичных финансов и денежного обращения в рамках производства по делам об административных правонарушениях с соблюдением правовых основ и принципов административной ответственности, которые являются гарантиями защиты прав и законных интересов лиц, привлекаемых к административной ответственности, и обеспечения баланса публичных и частных интересов при применении мер административного принуждения. Иной подход, которого законодатель придерживается начиная с правовой регламентации административной ответственности за нарушения налогового законодательства в Законе РФ от 27 декабря 1991 года № 2118-1 «Об основах налоговой системы Российской Федерации», противоречит конституционным принципам юридической ответственности, так как нарушает требования дифференциации, соразмерности, определенности, однократности, индивидуализации, обоснованности и нерепрессивности при установлении и применении административной ответственности. Именно поэтому нормы об административной ответственности, содержащиеся в указанном законе, были признаны Конституционным Судом РФ неконституционными.[[5]](#footnote-5) К сожалению, пока законодатель не готов отказаться от дуализма в правовом регулировании административной ответственности за нарушения налогового законодательства, законодательства об обязательном социальном страховании и законодательства о банках и банковской деятельности. Поэтому административная ответственность для непосредственных участников регулируемых им отношений (налогоплательщиков, налоговых агентов, банков и иных кредитных организаций) остается в налоговом законодательстве, законодательстве об обязательном социальном страховании и в банковском законодательстве, а административная ответственность должностных лиц организаций, являющихся непосредственными участниками регулируемых им отношений, за те же самые административные правонарушения предусмотрена в Кодексе РФ об административных правонарушениях. Эта опасная тенденция приводит к нарушению принципов административной ответственности, разрушению института административной ответственности и массовому незаконному привлечению лиц к административной ответственности.

Указанные обстоятельства тем более усугубляются отсутствием единой целостной системы правового регулирования мер административного принуждения, предполагающей четкое разграничение в законодательстве и в правоприменительной практике содержания и видов этих мер, а также целей, оснований, условий и порядка их применения.

Сложившаяся ситуация провоцирует превращение института административного принуждения в предмет борьбы ведомственных и региональных интересов, а систему его правового регулирования в лоскутные правовые формы выражения таких интересов.

1. **Наличие недостатков и пробелов в отраслевом правовом регулировании административного принуждения за нарушения налогового законодательства**

Неполная кодификация административной ответственности и отсутствие систематизации административного принуждения в сфере налогообложения и сборов являются главными причинами недостатков и пробелов в правовом регулировании взыскания налоговой недоимки, пени и штрафа, заключающихся в отсутствии четкого разграничения обязанностей и мер административного принуждения; широкой дискреции субъектов административной юрисдикции при применении мер административного принуждения; смешении мер административного принуждения друг с другом и с гражданско-правовыми способами обеспечения исполнения обязательств; необоснованной подмене одних мер административного принуждения другими; субсидиарном применении института гражданско-правовой ответственности для восполнения недостатков механизма правового регулирования административного принуждения.

Меры административного принуждения нельзя путать с обязанностями, возлагаемыми на субъектов налоговых правоотношений, для надлежащего исполнения которых они предназначены. К сожалению, такая путаница имеет место и в доктринальных работах, и в учебниках по налоговому праву. Например, в случае отнесения к системе мер административного принуждения предусмотренных в налоговом законодательстве обязанностей налогоплательщиков и налоговых агентов по предоставлению необходимой для целей налогового учета, налогового контроля и налогообложения информации в налоговые органы. [[6]](#footnote-6)

Разрешительный тип регулирования правового статуса субъекта публичной администрации по принципу «разрешено все, что прямо не запрещено»[[7]](#footnote-7) не предполагает возможности проявления им какого-либо административного усмотрения, не говоря уже о правовой регламентации правовых конструкций и институтов, предусматривающих широкое применение административного усмотрения, таких как институт злоупотребления субъективным правом налогоплательщика на получение налоговой выгоды. Однако в последнее время в законодательстве и правоприменительной практике в публичной сфере налогообложения и сборов усиливается тенденция достаточно широкого внедрения при применении мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства либо налоговые злоупотребления цивилистических правовых институтов и конструкций, применение которых предполагает широкую, а порой и безграничную степень административного усмотрения субъектов административной юрисдикции.

Речь идет прежде всего о самой возможности привлечения к юридической ответственности за нарушения налогового законодательства при реализации налогоплательщиком своего права действовать наиболее выгодным для себя способом в условиях правовой неопределенности.

При деофшоризации экономики и бюджетном дефиците такая модель поведения признается злоупотреблением субъективным налоговым правом и если оно связано с получением налоговым выгоды, то такое деяние квалифицируется как административное правонарушение, выразившееся в неуплате либо неполной уплате налогов, либо преступление, выразившееся в уклонении от уплаты налогов в зависимости от размера недоимки, так как прямой умысел, как правило, при этом предполагается.[[8]](#footnote-8) При этом законодатель в статье 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации[[9]](#footnote-9) (с последующими изменениями и дополнениями) (далее по тексту - НК РФ) ориентирует налоговые органы не только на учет реального содержания экономических операций для правильной оценки их налоговых последствий, но и на оценку соотношения коммерческой цели их совершения и цели налоговой экономии, а также на оценку проявленной налогоплательщиком осмотрительности при выборе контрагента, которая заключается в проверке налогоплательщиком добросовестности своего контрагента как налогоплательщика. Такой правовой регламентацией злоупотребления субъективным налоговым правом законодатель открыл возможности для практически безграничного проявления административного усмотрения налоговых органов при применении мер административного принуждения в сфере налогообложения и сборов.

Одним из основополагающих общих правил назначения административных наказаний является то, что привлечение к административной ответственности не освобождает лицо от надлежащего исполнения обязанности, за неисполнение либо ненадлежащее исполнение которой это лицо привлекается к административной ответственности, и наоборот, надлежащее исполнение обязанности, неисполнение либо ненадлежащее исполнение которой является административно-противоправным деянием, не освобождает лицо, признанное виновным в совершении административного правонарушения от административной ответственности.

Это классическое правило свидетельствует о наличии безусловной правовой связи между восстановительными и карательными мерами административного принуждения, предполагающей при этом их четкое разграничение и исключающей их подмену либо замещение одних мер другими.[[10]](#footnote-10) Задачей восстановительных мер административного принуждения в налоговой сфере является принудительное обеспечение полного и надлежащего исполнения добровольно неисполненной налоговой обязанности с компенсацией потерь, которые понесла казна в связи с несвоевременным исполнением налоговой обязанности в полном объеме, а также издержек, связанных с ее принудительным исполнением, а задачей карательных мер административного принуждения в налоговой сфере – административное наказание лица за совершенное им административное правонарушение в налоговой сфере. При этом необходимо учитывать, что размер компенсации потерь государственной казны из-за неполучения сумм налоговых платежей в установленный срок должен определяться только уменьшением стоимости денег по причине инфляционных процессов в экономике, а компенсация издержек должна быть обусловлена дополнительными расходами публичной власти, так как иной подход приводит к коммерциализации государственного управления. Если восстановительные меры применяются безусловно при наличии предусмотренной в законодательстве добровольно неисполненной обязанности, то карательные меры могут быть применены только при установлении уполномоченным субъектов административной юрисдикции в рамках административно-юрисдикционного процесса рассмотрения дела об административном правонарушении состава административного правонарушения и при отсутствии предусмотренных в законодательстве оснований, исключающих применение карательных мер административного принуждения. Указанные обстоятельства предопределяют и различную институциональную и даже отраслевую принадлежность как восстановительных, так и карательных мер административного принуждения в налоговой сфере.

Восстановительные меры административного принуждения в налоговой сфере должны быть предметом правового регулирования не только административного и административно-процессуального законодательства, но и отраслевого налогового законодательства, что не исключает, а, наоборот, предполагает субсидиарное применение институтов государственного контроля, административной юрисдикции в части административного обжалования, а также административной юстиции, но не искового производства для обеспечения судебной защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в случае их нарушения субъектами налогового администрирования.

Карательные меры административного принуждения в налоговой сфере должны быть предметом правового регулирования только законодательства об административных правонарушениях, так как они охватываются институтом административной ответственности.

Игнорирование такого четкого разграничения в правовом регулировании и правоприменительной практике приводит к смешению восстановительных и карательных мер, а также к замещению одних мер другими в налоговом законодательстве. Яркими примерами этой тенденции в налоговом законодательстве являются унифицированный порядок взыскания восстановительных и карательных имущественных санкций, который приводит к установлению одинакового правового режима их применения[[11]](#footnote-11); распространение принципа виновного применения на восстановительные меры[[12]](#footnote-12) с одновременным фактическим нивелированием принципа презумпции невиновности при применении мер административной ответственности за нарушение налогового законодательства; увеличение размеров восстановительных санкций за просрочку уплаты налога организациями более 30 календарных дней вместо дифференциации административной ответственности за неуплату либо неполную уплату налога в установленный срок[[13]](#footnote-13); нарушение единообразия в правовом регулировании восстановительных мер компенсационного характера, функцию которых по общему правилу выполняет пеня, когда речь идет о заявительном порядке возмещения косвенных налогов[[14]](#footnote-14), предоставлении налоговых льгот по ошибке налоговых органов. В первом случае с налогоплательщика вместо пени взыскиваются проценты, равные двукратной ставке рефинансирования, а во втором случае - сумма пени, а также и сумма налога, признается неосновательным обогащением налогоплательщика.

1. **Восполнение недостатков и пробелов в отраслевом правовом регулировании административного принуждения за нарушения налогового законодательства субсидиарным применением либо применением по аналогии гражданско-правовых институтов и методов (способов) принудительного воздействия на поведение не только непосредственных субъектов – участников налоговых правоотношений, но и любых третьих лиц**

Неполная кодификация административной ответственности в Кодексе РФ об административных правонарушениях и отсутствие систематизации административного принуждения в сфере налогообложения и сборов являются главными причинами пробелов в правовом регулировании взыскания налоговой недоимки, пени и штрафа, которые устраняются в правоприменительной практике налоговых органов и судов путем применения гражданско-правовых институтов и способов принудительного воздействия на поведение не только участников налоговых правоотношений, но и любых лиц, которые могут быть признаны связанными с ними по дискреционному административному усмотрению налоговых органов и судейскому усмотрению.

Усугубляется такая практика еще и допускаемой судами возможностью взыскивать сумму налоговой недоимки, пени и штрафа в качестве причиненных руководителем убытков (ущерба) по гражданскому иску в гражданском деле об ответственности руководителя за действия в интересах юридического лица неразумно и недобросовестно[[15]](#footnote-15). В деле «Торгового дома «Риф»»[[16]](#footnote-16), которое уже было ранее проанализировано специалистами[[17]](#footnote-17), суды признали возможным рассмотреть отказ в вычете по НДС в качестве убытков, причиненных контрагенту в результате нарушения договорного обязательства, заключающегося в заверениях и гарантиях по договору. Кроме того, взыскание суммы налоговой недоимки и пени в качестве убытков (ущерба), причиненного бюджету налоговым преступлением, возможно по гражданскому иску в уголовном деле о налоговом преступлении. При этом гражданскими ответчиками по такому делу выступают подсудимые, признанные виновными в совершении налогового преступления. А это с учетом института соучастия в уголовном праве Российской Федерации может быть как сам налогоплательщик либо налоговый агент – физическое лицо, так и руководитель организации, на которую возложена неисполненная имущественная налоговая обязанность, и иное должностное лицо, на которое возложены соответствующие административно-хозяйственные и организационно-распорядительные функции по обеспечению надлежащего исполнения имущественного налогового обязательства в деятельности организации – налогоплательщика, налогового агента, кредитной организации (финансовый директор, главный бухгалтер), а также широкий круг контролирующих налогового должника лиц, которые могут выступать в качестве его соучастников в уголовном деле о налоговом преступлении. Конституционность такого подхода подтверждена Конституционным Судом РФ в Постановлении от 08.12.2017 № 39-П по жалобам гр. Г.Г. Ахмадеевой, С.И. Лысяка и А.Н. Сергеева.[[18]](#footnote-18)

В условиях реализации политики деофшоризации российской экономики для взыскания налоговой недоимки, пени и штрафа типичным стало снятие корпоративной вуали, когда утрачивает свое значение понятие имущественной обособленности плательщика налоговых платежей и принцип самостоятельности уплаты налоговых платежей, поэтому взыскание налоговой недоимки, пени и штрафов допускается за счет любых третьих лиц, если налоговые органы и суды посчитают их связанными с лицом, с которого подлежит взысканию сумма налоговой задолженности. В соответствии с пунктом 14 статьи 1 Федерального закона от 29.07.2017 № 266-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О несостоятельности (банкротстве)» и Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях» [[19]](#footnote-19) с учетом его толкования в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 21.12.2017 № 53 «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве»[[20]](#footnote-20) и в Письме ФНС РФ от 16.08.2017 N СА-4-18/16148@ «О применении налоговыми органами положений главы III.2 Федерального закона от 26.10.2002 N 127-ФЗ»[[21]](#footnote-21) для гражданско-правового обеспечения взыскания налоговой задолженности применяется и институт банкротства путем взыскания налоговой недоимки, пени и штрафов как с самого налогоплательщика – банкрота, так и с контролирующих его лиц в рамках банкротства, и субсидиарная ответственность контролирующего должника лица не в рамках процедур банкротства за неисполнение налогового обязательства должником.

Наконец, гражданско-правовой институт неосновательного обогащения используется налоговыми органами вместо взыскания недоимки, пени и штрафа для взыскания суммы налога, неуплаченной либо неполностью уплаченной в бюджет в течение 3 лет с момента принятия ошибочного решения, если налоговые органы придут к выводу, что по своей собственной ошибке неправомерно предоставили налогоплательщику налоговую льготу. Если же они посчитают, что незаконное предоставление налоговой льготы явилось результатом противоправного поведения налогоплательщика, то с такого налогоплательщика подлежит взысканию сумма недоимки, пени и штрафа с момента, когда налоговый орган узнал либо должен был узнать об отсутствии оснований для предоставления налоговой льготы.[[22]](#footnote-22)

Таким образом, и здесь мы имеем дело с тем, что сумма налоговой задолженности в случае, если налоговый орган признает поведение налогоплательщика правомерным, рассматривается и взыскивается как неосновательное обогащение, применение каких-либо мер принуждения при этом исключается, а в случае, если налоговый орган признает поведение налогоплательщика неправомерным, – как недоимка, на сумму которой начисляется и взыскивается пеня, а также решается вопрос о юридической ответственности налогоплательщика и его должностных лиц. В этой ситуации решение вопроса о правомерности либо противоправности поведения налогоплательщика, от которого зависит квалификация налоговой задолженности налогоплательщика, принимается не в рамках административно-юрисдикционной процедуры рассмотрения и пересмотра дела об административном правонарушении. Это чревато проявлением граничащей с произволом полной дискреции налогового органа, должностные лица которого по собственному административному усмотрению определяют основания для применения мер административного принуждения, порядок их применения и момент, с которого исчисляется срок давности для их применения.

1. **Нарушение принципов административного принуждения – гарантий административно-правового статуса как субъектов налоговых правоотношений, так и иных третьих лиц: конституционно-правовые проблемы и пути их решения**

Описанные выше тенденции в правовом регулировании и правоприменительной практике приводят к нарушению таких базовых принципов применения мер административного принуждения как персонификация; недопустимость ухудшения положения лица, к которому применяются меры административного принуждения; соблюдение установленных законодательством предельных сроков для применения восстановительных мер и сроков давности привлечения к административной ответственности; полного пересмотра дела об административном правонарушении для обеспечения его всестороннего, полного и объективного рассмотрения и принятия законного и обоснованного решения по делу при оспаривании либо опротестовании принятого юрисдикционного акта об административной ответственности. Помимо этого в сложившейся практике применения мер административной ответственности за нарушения налогового законодательства допускаются также нарушения таких ее принципов как презумпция невиновности; законность; справедливость и соразмерность; гуманизм; юридическое равенство; недопустимость повторного административного наказания за одно и то же административное правонарушение.

Дуализм в правовом регулировании, смешение друг с другом и подмена восстановительных и карательных мер административного принуждения гражданско-правовым институтами нивелируют правовые и организационные гарантии прав налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций, а также иных лиц в административно-правовых отношениях с налоговыми органами. Это чревато нарушением предусмотренных статьями 8, 19, 34, 35, 57 Конституции РФ конституционных прав, свобод и гарантий их реализации и налогоплательщиков, налоговых агентов, кредитных организаций как субъектов налоговых правоотношений, и вообще любых третьих лиц – собственников, права которых нарушаются незаконным изъятием принадлежащего им имущества квази-налоговым методом.

В итоге сложившаяся ситуация в правовом регулировании и правоприменении восстановительных и карательных мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства приводит к незаконному массовому привлечению лиц к административной ответственности, а также неправомерному применению к ним иных мер административного принуждения за нарушения налогового законодательства.

Указанные проблемы могут быть решены только путем полной систематизации и кодификации мер административного принуждения, оснований и порядка их применения в административном и административно-процессуальном законодательстве без каких-либо отраслевых изъятий, то есть исключений из общих правил и процедур. В качестве промежуточного этапа данного процесса может быть принята концепция полной кодификации административной ответственности в КоАП РФ с отраслевой кодификацией либо систематизацией иных мер административного принуждения.

**Список литературы**

*Алексеев С.С.* Общая теория права. Учебник. 2-е издание. М., Проспект, 2008. – 576 с.

*Алехин А.П., Пепеляев С.Г.* Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 1992. – 96 с.

*Барский Д.В.* «Налоговое хеджирование: быть или не быть?», Комментарий В.М. Зарипова// Налоговед. 2017. № 9. С. 23-32.

*Винницкий Д.В.* Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности // Хозяйство и право. 2003. № 5. С. 115-118.

*Лукашева Е.А.* Человек, право, цивилизации: нормативно-ценностное измерение. М., Норма, 2009.- 384 с.

*Лютова О.И.* О правовой природе налоговых пеней // Налоговед. 2017. № 6. С. 21-27.

*Макарейко Н.В., Никифоров М.В., Скляров И.А.* Административное принуждение в России: Учебное пособие. Н. Новгород, 2002. – 196 с.

Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2015. – 796 с.

*Овчарова Е.В.* Финансовый контроль в Российской Федерации: Учебно-методическое пособие. М., 2013. – 224 с.

*Юзвак М.В.* О незаконченности института пени в налоговом праве // Налоговед. 2017. № 5. С. 35-45.

*Якимов А.Ю.* Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации. М., 1999. – 200 с.

1. См.: Российская газета. 1993. 25 декабря. [↑](#footnote-ref-1)
2. См.: Лукашева Е.А. Человек, право, цивилизации: нормативно-ценностное измерение. М., Норма, 2009. С. 11-212. [↑](#footnote-ref-2)
3. См.: Алехин А.П., Пепеляев С.Г. Ответственность за нарушения налогового законодательства. М., 1992. С. 22-30; Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: Учебно-методическое пособие. М., 2013. С. 64-68. [↑](#footnote-ref-3)
4. См., например: Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности // Хозяйство и право. 2003. № 5. С. 115-118.

 [↑](#footnote-ref-4)
5. См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988. [↑](#footnote-ref-5)
6. См., например: Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., Альпина Паблишер, 2015. С. 495-499. [↑](#footnote-ref-6)
7. См.: Алексеев С.С. Общая теория права. Учебник. 2-е издание. М., Проспект, 2008. С. 219-221; Якимов А.Ю. Статус субъекта административной юрисдикции и проблемы его реализации. М., 1999. С. 6-63. [↑](#footnote-ref-7)
8. См.: Письмо ФНС и СКР 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ об утверждении Методических рекомендаций по установлению умысла налогоплательщика на неуплату налогов (сборов) и формированию доказательственной базы // Официальные сайты ФНС России - [www.nalog.ru](http://www.nalog.ru) и СКР России – [www.sledkom.ru](http://www.sledkom.ru) в сети «Интернет». [↑](#footnote-ref-8)
9. См.: Собрание законодательства РФ. 2000. N 32. Ст. 3340. [↑](#footnote-ref-9)
10. См. о классификации мер административного принуждения: Макарейко Н.В., Никифоров М.В., Скляров И.А. Административное принуждение в России: Учебное пособие. Н. Новгород, 2002. С. 7-39.

 [↑](#footnote-ref-10)
11. См.: Статьи 46,47,48 Налогового кодекса РФ. [↑](#footnote-ref-11)
12. См.: Часть 8 статьи 75 Налогового кодекса РФ. [↑](#footnote-ref-12)
13. См.: Часть 4 статьи 75 Налогового кодекса РФ. См. по данному вопросу: Юзвак М.В. О незаконченности института пени в налоговом праве // Налоговед. 2017. № 5. С. 35-45. [↑](#footnote-ref-13)
14. См.: Статья 75 и часть 10 статьи 176.1 Налогового кодекса РФ. См. по данному вопросу: Лютова О.И. О правовой природе налоговых пеней // Налоговед. 2017. № 6. С. 21-27. [↑](#footnote-ref-14)
15. См.: пункт 4 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 62 «О некоторых вопросах возмещения убытков лицами, входящими в состав органов юридического лица» - <http://www.arbitr.ru>. [↑](#footnote-ref-15)
16. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 05.06.2017 по делу № А53-22858/2016 - <http://www.arbitr.ru>. [↑](#footnote-ref-16)
17. Барский Д.В. «Налоговое хеджирование: быть или не быть?», Комментарий В.М. Зарипова// Налоговед. 2017. № 9. С. 23-32 [↑](#footnote-ref-17)
18. См.: Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. Дата официального опубликования: 12.12.2017. [↑](#footnote-ref-18)
19. См.: Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru>. Дата официального опубликования: 30.07.2017. [↑](#footnote-ref-19)
20. См: РГ. 2017. 29 декабря. [↑](#footnote-ref-20)
21. См.: https://www.nalog.ru. [↑](#footnote-ref-21)
22. См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П по жалобам гр. Е.Н. Беспутина, А.В. Кульбацкого и В.А. Чапланова // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru> – Дата официального опубликования: 30.03.2017. [↑](#footnote-ref-22)