

РЕЦЕНЗИЯ НА РУКОПИСЬ

к.ю.н., доцента кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Сибирского федерального университета Е.С. Ефремовой «Правовая природа налоговой ответственности как вида государственного принуждения в налоговом праве», 2021, объем 157 страниц (ок. 7,6 п.л.)

В рецензии отражена экспертная оценка структуры и содержания рукописи, подготовленной доцентом кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Сибирского федерального университета, кандидатом юридических наук Е.С. Ефремовой.

Актуальность. Исследование правовой природы налоговой ответственности как разновидности государственного принуждения является актуальным на любом этапе развития правовой системы, поскольку государству с помощью правовых средств необходимо, с одной стороны, эффективно решить задачу сбора налогов, с другой стороны, не допустить чрезмерного принуждения и изъятия собственности с тем, чтобы не подавить экономическую инициативу несоизмеримыми мерами налогового принуждения. На актуальность исследования налоговой ответственности указывает и то обстоятельство, что диссертационные исследования темы приходятся на 2000 годы (*Золотухин А.В.* Теоретические аспекты института ответственности за налоговые правонарушения. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. Москва, 2004; *Бартунаева Н.Л.* Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъектов хозяйственной деятельности к ответственности. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации. Москва, 2007; *Шейхов Т.С.* Административная ответственность юридических лиц за нарушения налогового законодательства Российской Федерации. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Российская академия государственной службы при Президенте Российской Федерации. Москва, 2008; *Калантарова Э.И.* Административно-правовое регулирование ответственности за нарушение налогового законодательства. Автореферат дис. ... кандидата юридических наук / Рос. акад. нар. хоз-ва и гос. службы при Президенте РФ. Москва, 2015; *Кинсбургская В.А.* Налоговая ответственность в системе мер государственного принуждения. Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Государственный университет - Высшая школа экономики. Москва, 2010; *Разгильдиева М.Б.* Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения. Диссертация на соискание ученой степени доктора юридических наук / Саратовская государственная юридическая академия. Саратов, 2011; *Лабутина Н.А.* Правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации. Москва, 2012). За последнее десятилетие институт налоговой ответственности претерпевает изменения, обусловленные экономическими процессами, технологизацией и цифровизацией публичного управления в сфере налогов, которые требуют научного осмысления.

Достоинства. К достоинствам представленной рукописи следует отнести исследование налоговой ответственности с позиции доктрины государственного принуждения и его разновидности - административного принуждения. Также автор исследует арбитражную практику, практику Верховного Суда РФ и Конституционного Суда РФ в сфере применения налоговой ответственности.

Характеристика структуры. Предложенная автором структура исследования является научно обоснованной. Однако можно высказать следующие рекомендации.

Наименование п. 1.3 «Специфика налоговой ответственности. Сравнение с административной ответственностью» главы первой не отражает содержание

пункта. В тексте в большей степени речь идет не о специфике налоговой ответственности, а о классификации составов налоговых правонарушений по разным основаниям (как в действующем НК, так в в отношении законодательства, утраченного силу).

Структура второй главы «Принципы налоговой ответственности» содержит два параграфа, первый из которых посвящен принципам налоговой ответственности, предусмотренным НК РФ (*законность, однократность, своевременность и индивидуализация*), а второй - принципам налоговой ответственности, выработанным судебной практикой (*соразмерности и справедливости, разумного ограничения размера ответственности, неотвратимости налоговой ответственности, поощрения деятельного раскаяния налогоплательщика в совершении налогового правонарушения - как основание освобождения от ответственности, как смягчающее обстоятельство*). Представляется, что с научной точки зрения подход в структурировании главы о принципах должен строиться на выделении и характеристике каждого принципа как регулятора данных общественных отношений (независимо от того, кто - законодатель или суд - сформулировали соответствующий принцип).

Представляется необходимым переосмыслить наименование и структуру главы третьей. В представленном тексте глава третья имеет наименование «Типичные составы налоговых правонарушений». При сохранении такого наименования не представляется обоснованным выделение в качестве самостоятельного параграфа 3.2. «Иные субъекты «типичных» налоговых правонарушений». В данном параграфе речь идет о характеристике преимущественно одного элемента состава налогового правонарушения - субъект налогового правонарушения. Целесообразно материал данного параграфа поместить в параграф второй.

Параграф 3.6 «Об изменении подходов применения налоговой ответственности за «типичные» налоговые правонарушения в условиях цифровизации налоговых правоотношений» в большей степени посвящен не материально-правовым вопросам составов административных правонарушений, а особенностям процедуры привлечения к налоговой ответственности в условиях цифровизации налоговых правоотношений, использования современных технологий налогового администрирования, при изменении (упрощении) процедур налогового контроля. Его размещение в главе третьей с наименованием «Типичные составы налоговых правонарушений» не вполне обосновано. Представляется возможным либо выделить отдельную главу, посвященную порядку привлечения к налоговой ответственности, либо изменить наименование главы третьей, включив в него не только материальные, но и процессуальные (процедурные) аспекты.

В завершении исследования необходимым видится более развернутое и содержательное заключение с представлением основных научно-практических выводов проведенного исследования.

В работе можно отметить некоторые **недостатки**, которые носят в большей степени дискуссионный характер.

Вызывает сомнение результативность применения *исторического метода* исследования института налоговой ответственности, поскольку обращение к истории регулирования налоговой ответственности не приводит автора к каким-

либо существенным научным выводам. Так, весьма чужеродным воспринимается параграф первой главы второй «История становления института налоговой ответственности в России». Также не до конца понятна идея постоянного обращения автора к давно утратившему силу Закону об основах налоговой системы.

Представляется необходимым исследование соотношения профилактики (убеждения) и принуждения в налоговом праве, поскольку в общем контексте развития публичного (административного) права в настоящее время законодателем и правоприменителем значительное внимание уделяется применению метода убеждения (профилактики). Особенно ярко данный подход реализован в законодательстве о государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле. С научной точки зрения представляет ценность исследование в общем контексте развития российской правовой системы сочетание профилактики и принуждения в налоговом праве.

В работе рассматривается вопрос о «параллельном сосуществовании двух видов ответственности за нарушения налогового законодательства» (стр. 17) сводимый автором к определению правовой природы налоговой ответственности (прежде всего, является ли налоговая ответственность разновидностью административной ответственности). Представляется, что в данном случае сам по себе вопрос о правовой природе налоговой ответственности в контексте того, где размещен состав - в НК РФ и КоАП РФ, не так интересен, поскольку в любом случае ответственность является публично-правовой. Возможно в данном случае речь идет только о субъективной воле законодателя, полагающего целесообразным часть составов разместить в НК РФ, а часть составов разместить в КоАП РФ. Проблема состоит в подходах национального законодателя к кодификации, в объективных пределах кодификации, которые можно рассматривать в контексте конкуренции двух кодификаций в сфере публичного права: налоговой и административной. Представляется, что речь должна идти не столько о том, где должны располагаться составы, сколько о том, чтобы производство по делу о нарушении налогового законодательства (независимо от того, где размещен состав) осуществлялось на единых основах, определяемых принципами публичной юридической ответственности. Интересно было бы исследование отличий и сходства производства по делу об административном правонарушении и производства о налоговом правонарушении, правила назначения административных наказаний и налоговых санкций и т.д. Возможно следовало бы ставить вопрос о необходимости и пределах дифференциации правил привлечения к публично-правовым видам ответственности административно-правового характера.

На стр. 30, 31 автор исследует соотношение «данного спора с правовой природой споров, характерных для административного производства», полагая что «в рамках административного производства в основном решаются споры не о нарушенном имущественном праве, а о нарушенном порядке управления.». Такой подход был сформирован в советской правовой доктрине административного права и гражданского процесса. Однако на настоящий момент с принятием Кодекса административного судопроизводства, постепенно происходит изменение не только терминологии но и сущности споров, вытекающих из администра-

тивных и иных публичных правоотношений. Например, понятие «административное производство» вытесняется понятиями «административные процедуры», «административное судопроизводство». Целесообразно по этому вопросу руководствоваться литературой, изданной после 2015 года. (Например, *Стариков Ю.Н.* Административное судопроизводство и административные процедуры: к системному взаимодействию и надлежащему уровню правовой регламентации // *Административное право и процесс.* 2018. № 3. С. 7-23; *Стариков Ю.Н.* Административное судопроизводство: происхождение, модели и вопросы эффективной судебной административно-правовой защиты граждан // *Журнал административного судопроизводства.* 2019. № 1. С. 43-62; *Щерстобоев О.Н.* Административное право, административное судопроизводство, административные процедуры: сравнительно-правовой взгляд // *Журнал административного судопроизводства.* 2021. № 2. С. 35-43; *Давыдов К.В.* Законодательство об административных процедурах и административное судопроизводство в России: некоторые проблемы теории и практики // *Административное право и процесс.* 2018. № 3. С. 62-72; *Зеленцов А.Б., Кононов П.И., Стахов А.И.* Административный процесс как вид юридического процесса: современные проблемы понимания и нормативно-правовой регламентации // *Вестник Санкт-Петербургского университета. Право.* 2018. Т. 9. № 4. С. 501-521; *Зеленцов А.Б., Ястребов О.А.* Судебное административное право. Учебник для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / Москва, 2017).

Постепенно развивается современная конструкция *субъективного публичного права*, понимание которой отличается от советского подхода, отрицавшего возможность защиты субъективного публичного права. (Например, *Зодан Х.* Субъективное публичное право: принципиальные вопросы // *Журнал Конституционного правосудия.* 2019. № 3. С. 33-38; *Гриценко Е.В.* Субъективное публичное право как объект судебной защиты // *Журнал Конституционного правосудия.* 2016. № 4. С. 27-30; *Гриценко Е.В.* Доступ к защите субъективных прав в рамках административного судопроизводства в России в контексте универсальных стандартов доступа к правосудию // *Журнал Конституционного правосудия.* 2017. № 6. С. 13-20; *Виницкий А.В.* Учение о субъективных публичных правах: формирование, кризис и возрождение // *Право и политика.* 2018. № 12. С. 12-26; *Зеленцов А.Б.* Субъективные права и законные интересы как предмет правовой защиты в системе административной юстиции: юридическая природа и виды // *Административное право и процесс.* 2017. № 6. С. 74-83.).

Обосновывая на с. 36 необходимость оставления ряда составов в НК РФ тем, что «сумма задолженности налогоплательщика перед бюджетом подлежит установлению в рамках налогового контроля (выездной или камеральной проверки), нет целесообразности «разрывать» отношения, связанные с налоговым контролем и последующим применением налоговой ответственности» автор не учитывает, что другие нарушения законодательства выявляются именно в рамках контроля (надзора) по правилам Федерального закона «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле», и только затем осуществляется привлечение к административной ответственности по правилам КоАП РФ. Поэтому приведенный автором аргумент не убеждает в необходимости регулирования контроля и ответственности в НК РФ.


Принципы налоговой ответственности рассмотрены весьма широкими штрихами. Представляется, что данная глава может играть более значительную роль в данном научном исследовании. Например, при исследовании принципа законности автором не учтено, что акт о привлечении к налоговой ответственности является административным актом, законность которого проверяется по определенному алгоритму, закреплённому как в КАС РФ, так и в АПК РФ. Представляется необходимым применительно к научному анализу принципа законности опираться на работы, посвященные проблемам законности (действительности/недействительности, дефектности) административных актов. Хотелось бы видеть в тексте соотношение принципа индивидуализации налоговых санкций с принципом соразмерности.

В работе автором в параграфе 3.1. «Общая характеристика элементов составов налоговых правонарушений. Субъект и субъективная сторона правонарушения» значительное внимание уделено такому сложному вопросу как вина юридического лица. Сопоставляя подходы законодателя к определению вины юридического лица автор отмечает, что в НК РФ «закреплен субъективный подход, в соответствии с которым вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст.110 НК РФ)», а в КоАП РФ «предусмотрен объективно-правовой подход». Вместе с тем, как в законодательстве об административной ответственности, так и в практике Конституционного Суда РФ прослеживается переход к пониманию вины юридического лица через вину его **ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ**. (Например, Постановление Конституционного Суда РФ от 21.07.2021 № 39-П "По делу о проверке конституционности положений части 2 статьи 2.1, части 2 статьи 2.2, части 1 статьи 4.5 и части 1 статьи 11.15.2 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Востокфлот»; Постановление Конституционного Суда РФ от 14.04.2020 № 17-П "По делу о проверке конституционности части 2 статьи 2.1, части 1 статьи 2.2, части 3 статьи 11.15.1 и пункта 5 части 1 статьи 29.10 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, статьи 12.2 Федерального закона "О транспортной безопасности", подпунктов 36, 37, 39, 45 пункта 5 и подпунктов 1, 2, 8 пункта 7 требований по обеспечению транспортной безопасности, в том числе требований к антитеррористической защищенности объектов (территорий), учитывающих уровни безопасности для различных категорий объектов транспортной инфраструктуры и транспортных средств морского и речного транспорта, в связи с жалобой акционерного общества "Пассажирский Порт Санкт-Петербург "Морской фасад"; Постановление Конституционного Суда РФ от 25.02.2014 № 4-П "По делу о проверке конституционности ряда положений статей 7.3, 9.1, 14.43, 15.19, 15.23.1 и 19.7.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом Арбитражного суда Нижегородской области и жалобами обществ с ограниченной ответственностью "Барышский мясокомбинат" и "ВОЛМЕТ", открытых акционерных обществ "Завод "Реконд", "Эксплуатационно-технический узел связи" и "Электронкомплекс", закрытых акционерных обществ "ГЕОТЕХНИКА П" и "РАИЦ" и бюджетного учреждения здравоохранения Удмуртской Республики "Детская городская больница № 3 "Нейрон" Министерства здравоохранения Удмуртской Республики»).

Рукопись по объему и «плотности» использования научных источников в большей степени представляет собой научно-практическое учебное пособие.

Подготовленный к.ю.н., доцентом кафедры предпринимательского, конкурентного и финансового права Сибирского федерального университета Е.С. Ефремовой текст книги «Правовая природа налоговой ответственности как вида государственного принуждения в налоговом праве» (2021, объем 157 страниц, ок. 7,6 п.л.) является самостоятельным, оригинальным, выполненным на межотраслевой основе трудом, который рекомендуется к опубликованию и использованию в учебном процессе.

к.ю.н., доцент кафедры конституционного права
Санкт-Петербургского государственного университета
a.vasilyeva@spbu.ru

 А.Ф. Васильева
03. ноября 2021

Личную подпись Васильевой Анны Федотовны заверяю.
Документ подготовлен вне рамок исполнения трудовых обязанностей.
Текст документа размещен в открытом доступе на сайте СПбГУ по адресу
<http://spbu.ru/science/expert.html>

Ведущий специалист по кадрам



 И.В. Гладкая
17.11.2021