Соловьева С.В., Дубовиков В.В.**Соотношение и разграничение налоговой, бюджетной и административной ответственности***Северо-Кавказский филиал ФГБОУ ВО «Российский государственный университет правосудия
(Россия, Краснодар)**doi: 10.18411/lj-08-2021-139***Аннотация**

Вопрос о содержании и правовой природе административной, налоговой и бюджетной ответственности в науке является дискуссионным, порожденный правовым основанием существования самостоятельных отраслей права, в которых предусматриваются самостоятельные меры принуждения, являющиеся критерием определения мер ответственности в каждой из отраслей права. Причем применительно к понятию «меры ответственности» используется обобщающее определение «меры финансово-правового принуждения» либо понятие «финансовой ответственности», последнее определяет налоговую, бюджетную, банковскую и иные виды ответственности, объединяемые единой финансово-правовой сферой. Но так как, мерой ответственности является конкретный вид принуждения, определенный в конкретной правовой отрасли, которым в административном, налоговом и бюджетном праве является штраф, выраженный в денежном эквиваленте, что является основанием для объединения указанных отраслей права в единую финансово-правовую сферу. Именно с этой позиции исследуется вопрос о соотношении административной, налоговой и бюджетной ответственности.

Ключевые слова: штраф как мера ответственности, налоговая ответственность, бюджетная ответственность, административная ответственность.

Abstract

The question of the content and legal nature of administrative, tax and budgetary responsibility in science is debatable, generated by the legal basis for the existence of independent branches of law, which provide for independent coercive measures that are the criterion for determining the measure of responsibility in each of the branches of law. Moreover, in relation to the concept of "measures of responsibility", a generalizing definition of "measures of financial and legal coercion" or the concept of "financial responsibility" is used, the latter defines tax, budget, banking and other types of responsibility united by a single financial and legal sphere. But since the measure of responsibility is a specific type of coercion defined in a specific legal branch, which in administrative, tax and budget law is a fine expressed in monetary terms, which is the basis for combining these branches of law into a single financial and legal sphere. It is from this position that the question is investigated.

Keywords: fine as a measure of responsibility, tax responsibility, budget responsibility, administrative responsibility.

Вокруг финансово-правовой сферы идут многочисленные научные дискуссии. Одним из активно обсуждаемых вопросов является вопрос об ответственности за нарушение налогового законодательства: одни исследователи, придерживаются мнения, что существуют самостоятельные виды налоговой ответственности, другие, отрицают самостоятельность налоговой ответственности.

Сторонники первого подхода, обосновывают наличие налоговой ответственности, исходя из того, что соответствующие нормы имеются в Налоговом кодексе РФ (далее – НК РФ) [1], аргументируя это тем, что в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ) [2] не вошла

часть налоговых правонарушений и имеет самостоятельное закрепление в НК РФ. А также, содержащиеся ранее в Бюджетном кодексе РФ (далее – БК РФ) [3] правонарушения в сфере бюджетного законодательства, а ныне указание на меры принуждения, дают основание выделять их в самостоятельные виды ответственности – налоговую и бюджетную [4, С.10].

Так, аналогичную позицию занимает Ю.В. Тютина, которая указывает, что поскольку имеются формальные основания существования налоговой (финансовой) ответственности наряду с уголовной, административной, гражданской, дисциплинарной и материальной ответственностью, то возможно ее выделять в системе юридической ответственности [5, С.8].

А.П. Зрелов указывает, что благодаря наличию Налогового кодекса РФ и Бюджетного кодекса РФ финансово-правовая ответственность получила выражение в виде налогово-правовой ответственности, именуемой «ответственность за налоговые правонарушения», и бюджетно-правовой ответственности, именуемой «ответственность за нарушение бюджетного законодательства» [6, С.563].

В свое время Н.Г. Салищева высказала позицию о том, что если единственным федеральным законом, регулирующим административную ответственность на федеральном уровне, является КоАП РФ, то все материальные и процессуальные нормы, касающиеся административных правонарушений, должны быть включены только в данный нормативный правовой акт. Но так как, налоговое законодательство содержит нормы об административной ответственности, возникла двойственность административной ответственности в отношении налоговых правонарушений в разных отраслях права [7, С. 23].

Сравнительно-правовой анализ Глав 16, 18 Налогового кодекса РФ и Главы 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в контексте характера противоправных действий (бездействия), позволяет заключить, что из тринадцати статей в главе 16 НК РФ три статьи предусматривают составы правонарушений, которые по существу не являются налоговыми, а в главе 18 НК РФ содержится пять статей, предусматривающих виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, которые не являются налогоплательщиками, и по своему правовому содержанию аналогичны административным и отличаются только по субъекту.

Тем самым в налоговом и административном праве следует разграничивать налоговую ответственность, предусмотренную только НК РФ за ограниченный круг правонарушений, и административную ответственность, предусмотренную КоАП РФ за правонарушения, совершаемые в области налогов и сборов.

В статье 23 НК РФ содержится косвенная отсылка к административному законодательству, путем указания, что налогоплательщик, плательщик сборов несет ответственность в соответствии с законодательством за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, являясь достаточно специфичной, тем не менее обладает всеми признаками юридической ответственности.

Во-первых, она связана с государственным принуждением, которое выступает ее содержанием, такое принуждение от имени государства осуществляют налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел, следственные подразделения.

Во-вторых, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах характеризуется определенными лишениями, которые обязан претерпеть виновный. Лишения заключаются в применении к нарушителю соответствующих санкций, которые и являются мерой ответственности. В науке имеет место разграничение налоговых санкций на праввосстановительные и штрафные. Санкции за нарушение законодательства о налогах и сборах, которые заключаются во взыскании пени за

просрочку уплаты налогов, характеризуют как правовосстановительные, а санкции, которые предполагают взыскание штрафов – штрафными [8, С. 245].

Вместе с тем, отличие налоговой ответственности от других видов ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах заключается, прежде всего, в особенностях ее процессуальной формы. В соответствии с НК РФ, порядок привлечения к налоговой ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ, и этот порядок отличается от порядка, предусмотренного законодательством об административных правонарушениях.

Административная ответственность применяется в отношении лиц, виновных в совершении нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений. Следует отметить, что законодательство об административных правонарушениях не предусматривает применение правовосстановительных санкций в отношении нарушителей законодательства о налогах и сборах, поэтому к ним могут применяться только санкции в виде штрафов. А так как, основанием административной ответственности является административное правонарушение, то в науке предложено «под административными правонарушениями в сфере налогообложения понимать нарушения налогового законодательства, ответственность за совершение которых установлена Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях» [9, С. 367].

Несмотря на то, что в налоговом законодательстве имеет место самостоятельное закрепление ответственности за некоторые налоговые правонарушения, и только этот факт дает основание выделять ее в самостоятельный вид юридической ответственности, в целом правовая природа данной ответственности является административно-правовой. Поэтому если рассматривать налоговую ответственность с позиции меры финансово-правового принуждения, то нельзя сказать, что налоговые санкции имеют всеобщую направленность в отношении налоговых правонарушений. На основании изложенного применительно к налоговым правонарушениям уместнее применять единую меру финансово-правового принуждения административный штраф, как более общее основание принуждения и реализации административной ответственности в целом, причем в разных отраслях права – налоговом, бюджетном, административном.

Правовое содержание бюджетной ответственности как вида юридической ответственности также активно обсуждается в науке, где бюджетное право рассматривается как неотъемлемая часть системы финансового права, являясь его основной подотраслью [10, С. 478].

Так, О.М. Гейхман отмечает: «Несмотря на то что ответственность за нарушения бюджетного законодательства не исключает возможности применения административных, дисциплинарных и мер уголовно-правового характера, бюджетная ответственность является самостоятельным видом ответственности. Санкции за нарушения бюджетного законодательства являются разновидностью финансовых санкций и налагаются в особом процессуальном порядке за бюджетное правонарушение, субъектом которого могут быть как физические, так и юридические лица» [11, С.11].

Существованию указанных точек зрения дает основание неопределенность правового содержания бюджетной ответственности сформулированной в бюджетном законодательстве.

В преамбуле БК РФ указано, что кодексом определяются основания и виды ответственности за нарушения бюджетного законодательства, а также устанавливаются правовые основы порядка и условий привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства. Следует отметить некоторую несогласованность данных положений, основания поставлены на первое место, а виды ответственности за

нарушение бюджетного законодательства – на второе. Причем, в статье 1 БК РФ говорится только о порядке, в объеме установления правовых основ и об условиях привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства, поэтому сложно определить, какое содержание законодатель вложил в это понятие – материальное или процессуальное.

Не придает ясности правовому содержанию понятия бюджетной ответственности введение понятий в бюджетное законодательство «бюджетное нарушение» и «бюджетные меры принуждения». Введение законодателем данных понятий породило различные дискуссии [12, С.104; 13, С.70] относительно соотношения бюджетного нарушения и бюджетного правонарушения, основное содержание которого, является ли бюджетное нарушение бюджетным правонарушением?

Ранее действовавшая часть четвертая Бюджетного кодекса РФ предусматривала ответственность за нарушения бюджетного законодательства, под которыми понимались только нарушения норм Бюджетного кодекса РФ. В соответствии с данным положением в науке формулировалось понятие бюджетной ответственности как разновидности юридической ответственности. Так, некоторые авторы, под юридической ответственностью за нарушение бюджетного законодательства рассматривали особый вид государственного принуждения, состоящий в претерпевании субъектом бюджетных правоотношений невыгодных последствий, предусмотренных санкцией нарушенной нормы бюджетного права и осуществляемой в форме охранительного правоотношения [14, С.332].

Вместе с тем, ответственность за нарушение бюджетного законодательства – это широкое понятие, которое носит межотраслевой характер и, как отмечает Н.А. Саттарова, «представляет собой родовое понятие, в которое законодатель включил такие разновидности юридической ответственности, как бюджетная, административная и уголовная». Но в тоже время, автор указывает, что вопрос о видах ответственности за нарушение бюджетного законодательства в теории финансового (бюджетного) права не решен и установление таких видов ответственности за нарушение бюджетного законодательства, как административная и уголовная не вызывает сомнения. Однако данное утверждение не является основанием для отнесения административной и уголовной ответственности к разновидности бюджетно-финансовой.

В науке высказаны противоположные точки зрения относительно наличия и самостоятельности бюджетно-финансовой ответственности. Так, Д.Л. Комягин говорит о том, что бюджетная ответственность не является юридической ответственностью, обосновывая данное положение тем, что она применяется к специальным субъектам, которые являются участниками бюджетного процесса и «любое взыскание с них будет означать взыскание из бюджета в другой бюджет или даже в тот же бюджет».

Другой точки зрения придерживается Н.А. Саттарова, рассматривая бюджетно-правовую ответственность как разновидность финансово-правовой ответственности как самостоятельный вид, и «юридическим основанием применения финансово-процессуального принуждения, как правило, является факт совершения финансового правонарушения...».

Следуя высказанным точкам зрения в науке, можно заключить, что основанием привлечения к ответственности за нарушение бюджетного законодательства является бюджетное правонарушение, либо нарушение бюджетного законодательства, содержащее признаки административного правонарушения (бюджетный проступок), либо преступление, связанное с нарушением бюджетного законодательства (бюджетное преступление).

Вместе с тем наличие самостоятельной бюджетной ответственности как вида юридической ответственности с изменением бюджетного законодательства вызывает сомнения, поскольку любая ответственность наступает за совершенное противоправное поступка, а с исключением прямого указания в бюджетном

законодательстве на бюджетные правонарушения и отсутствие механизмов реализации принуждения, как «...естественной реакцией на вред, причиненный правонарушителем обществу и государству» [14, С.597], ставит под сомнение ее выделение в самостоятельный вид юридической ответственности.

Указанное положение определяется тем, что в Бюджетном кодексе РФ узко ограничен круг субъектов бюджетного правонарушения – это только участники бюджетного процесса либо иные субъекты, не являющиеся участниками бюджетного процесса, но действие (бездействие) которых, нарушают бюджетное законодательство. Кроме того, на основе анализа статьи 306.1 БК РФ, закрепляющей меры бюджетного принуждения, можно отметить, что данные меры принуждения носят либо праввосстановительный характер, например бесспорное взыскание пеней; либо пресекательный характер, например бесспорное взыскание суммы предоставленных бюджетных средств.

Вместе с тем, изложенные обстоятельства, дают основания выделять в самостоятельную категорию не «бюджетное правонарушение», а «бюджетное нарушение», под которым в науке предложено понимать «совершенное в нарушение бюджетного законодательства РФ, иных нормативных правовых актов, регулирующих бюджетные правоотношения, и договоров (соглашений), на основании которых предоставляются средства из бюджета бюджетной системы РФ, действие (бездействие) финансового органа, главного распорядителя бюджетных средств, распорядителя бюджетных средств, получателя бюджетных средств, главного администратора доходов бюджета, главного администратора источников финансирования дефицита бюджета, за совершение которого в Бюджетном кодексе РФ предусмотрено применение бюджетных мер принуждения» [15, С. 360].

Анализ представленного определения позволяет сделать вывод, что нарушение бюджетного законодательства не является административным правонарушением, а только предопределяет наступление административной ответственности, в соответствии с КоАП РФ.

Рассматривая вопрос о бюджетной ответственности необходимо затронуть еще один аспект, связанный с ее реализацией как меры финансово-правового принуждения. В соответствии с КоАП РФ полномочиями по применению мер административной ответственности за совершение бюджетных правонарушений наделены в соответствии со ст. 23.7 КоАП РФ только органы, ответственные за исполнение федерального бюджета, которыми являются в соответствии со ст. 215 БК РФ органы Федерального казначейства. Но на основании ст. 267 БК РФ на органы Федерального казначейства из всей совокупности видов финансового контроля возложены полномочия по осуществлению только предварительного и текущего контроля за ведением операций с бюджетными средствами главными распорядителями, распорядителями и получателями средств федерального бюджета и указанные органы не несут ответственность за исполнение федерального бюджета.

Кроме того, в соответствии со ст. 28.3 КоАП РФ должностные лица органов, ответственных за исполнение федерального бюджета, вправе составлять протоколы об административных правонарушениях.

Несмотря на вышеизложенное, к нарушителям бюджетного законодательства могут быть применены следующие меры принуждения как: предупреждение о ненадлежащем исполнении бюджетного процесса; блокировка расходов; изъятие бюджетных средств; приостановление операций по счетам в кредитных организациях; начисление и взыскание в бесспорном порядке пени; оформление уведомлений об изменении (уменьшении) бюджетных ассигнований; списание в бесспорном порядке суммы средств федерального бюджета, подлежащих возврату в федеральный бюджет, срок возврата которых истек; списание в бесспорном порядке суммы процентов (платы)

за пользование средствами федерального бюджета, предоставленными на возмездной основе, срок уплаты которых наступил.

Все вышеперечисленные меры воздействия не могут в соответствии с КоАП РФ быть отнесены к административным наказаниям, и в то же время они предусмотрены БК РФ и применяются к нарушителям бюджетного законодательства органами Федерального казначейства по результатам проверок, проводимых как органами Федерального казначейства, так и иными органами финансово-бюджетного контроля.

Из вышеизложенного следует, что Бюджетный кодекс РФ не содержит такой меры принуждения как штраф, не содержит видов бюджетных правонарушений, а отсылает к другим законодательным актам, предусматривающим административную и уголовную ответственность.

Детальное исследование правового регулирования ответственности за нарушение бюджетного законодательства позволяет прийти к выводу, что за совершение бюджетных правонарушений наступает административная ответственность. Поэтому, из всей совокупности мер, применяемых к нарушителям бюджетного законодательства, единственным видом санкций является административный штраф, предусмотренный КоАП РФ.

Отсутствие мер принуждения, связанных с привлечением к ответственности в бюджетном законодательстве не отрицает возможности в научных исследованиях о бюджетной ответственности мерам принуждения придавать понятие мер ответственности, где их определяют в качестве санкций. Императивный метод правового регулирования свойствен публичным отраслям права, поэтому он применим и к бюджетному праву как к части финансового права. Более того, он является основополагающим для бюджетного права. Суть бюджетного права, затрагивающая публичные интересы, требует властного регулирования. Но бюджетному праву присущ и диспозитивный метод правового регулирования, при этом его не стоит отождествлять с полной свободой выбора действий субъектов бюджетного права, а он имеет свои особенности.

Таким образом, бюджетному праву, как трудовому, экологическому, таможенному и другим отраслям, в части реализации мер принуждения, свойственен бланкетный характер санкций, то есть ответственность предусматривается в иных отраслях права. В частности Бюджетный кодекс РФ определяет два вида юридической ответственности: административную и уголовную, но не бюджетную.

В бюджетном законодательстве также не содержится понятия бюджетного правонарушения, которое необходимо формулировать исходя из общего понятия правонарушения, закрепленного в ст. 2.1 КоАП РФ, и которым признается противоправное виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое установлена административная ответственность. Тем самым, мерой принуждения за совершение бюджетного правонарушения является административный штраф.

Проведенное исследование теоретических и правовых аспектов содержания штрафа как меры финансово-правовой ответственности в налоговом, бюджетном и административном праве позволяет заключить, что в данных отраслях права штраф является финансовым инструментом принуждения. Однако как мера финансово-правовой ответственности штраф закреплен, частично, в налоговом праве, где он применяется только за правонарушения, предусмотренные налоговым законодательством, и в административном праве, где штраф, определен как вид наказания в виде денежного взыскания за совершение административных правонарушений, в том числе нарушающих бюджетное законодательство и законодательство в сфере налогов и сборов. Тем самым для данной группы правонарушений штраф является мерой финансово-правовой ответственности,

установленной в административном праве, которая выражена административным наказанием в виде административного штрафа.

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. № 31. 03.08.1998. Ст. 3824
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 07.01.2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 03.08.1998. № 31. Ст. 3823
4. Авдеев М.П. Особенности развития административно-правовой ответственности в российском праве // Современное право. 2008. № 3. С.10
5. Тютина Ю.В. содержание финансово-правовой ответственности // Финансовое право. 2009. № 2. С. 8
6. Зрелов А.П. Административное расследование нарушений законодательства в области налогов и сборов: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. Цит. по: Грачева Е.Ю., Щекин Д.М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву. М., 2009. С. 563.
7. Салищева Н.Г. Проблемные вопросы института административной ответственности в России // Государство и право. 2005. № 1. С. 23
8. Административная юрисдикция налоговых органов: учебник / Е.А. Алехин, Л.М. Ведерников, А.М. Воронов и др.; под ред. М.А. Лапиной. М.: ВГНА Минфина России, 2012. С. 245.
9. Серков П.П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы: монография. М.: Норма, Инфра-М, 2012. С. 367
10. Финансовое право: учебник / под общ. ред. Э.Д. Соколовой; отв. ред. А.Ю. Ильин. М.: Проспект, 2019. С. 478.
11. Комягин Д.Л. Бюджетные нарушения и бюджетные меры принуждения: новации бюджетного законодательства // Реформы и право. 2014. № 2. С. 11
12. Саттарова Н.А. Меры государственного принуждения в бюджетной сфере как фактор эффективного функционирования финансовой системы // Lex russica. 2015. № 8. С. 104
13. Полякова С.А. О бюджетных мерах принуждения // Право и экономика. 2015. № 4. С. 70
14. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Бюджетное право и процесс: Учебник. М., 2005. С. 332.
15. Бюджетное право: учебник / Н.Д. Вершило, Т.А. Вершило, О.Н. Горбунова и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2018. 400 с.

Соловьева С.В.¹, Удычак Ф.Н.², Чеботарева И.Ю.³

**Бюджетная ответственность как самостоятельный вид юридической
ответственности: за и против**

¹*Российская академия правосудия
(Россия, Краснодар)*

²*Адыгейский государственный университет
(Россия, Майкоп)*

³*Адыгейский государственный университет, филиал в г. Белореченске
(Россия, Белореченск)*

doi: 10.18411/lj-08-2021-140

Аннотация

Вопрос о бюджетной ответственности является дискуссионным в наши дни. С одной стороны, споры вызывает наличие такой ответственности, с другой – разногласия в определении характера бюджетных санкций, порядка их применения и состава бюджетных нарушений. Большинство ученых вполне обосновано считают наличие бюджетной ответственности видом самостоятельной юридической ответственности. Наша задача разобраться в этом вопросе, взвесив за и против.

Ключевые слова: бюджетное нарушение, бюджетная ответственность, бюджетные меры принуждения.