

ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ И ЕЕ МЕСТО В СИСТЕМЕ ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

В статье объясняется понятие налоговой ответственности, ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также соотношение этих понятий с термином «юридическая ответственность». Обосновывается целесообразность выделения налоговой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности, приводятся разъяснения высших судов и предложения по совершенствованию законодательства в данной сфере.

Ключевые слова: юридическая ответственность; ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах; налоговая ответственность; налоговое правонарушение; административная ответственность; административное наказание.

Тема налоговой ответственности и связанных с ней институтов является спорной, так как до сих пор нет единого доктринального подхода к пониманию правовой природы и, соответственно, места налоговой ответственности в системе юридической ответственности. Одни авторы аргументированно полагают, что налоговая ответственность — часть административной [7, с. 23–25], другие же, напротив, считают их самостоятельными видами юридической ответственности [16, с. 25–32], третьи — что данные понятия являются частично пересекающимися друг с другом [4, с. 1–10]. В связи с обширным расхождением во мнениях остается нерешенным вопрос о том, есть ли основания выделять налоговую ответственность в самостоятельный вид юридической ответственности. Ответ на этот вопрос можно получить, проведя соотношение понятия юридической ответственности с такими примыкающими правовыми категориями, как *меры государственного принуждения, наказание и санкции*.

В теории права и в отраслевых правовых науках общепринято выделять следующие меры государственного принуждения: меры пресечения, превентивные меры, правосстановительные меры и юридическую ответственность [6, с. 247–248]. Таким образом, меры государственного принуждения — это более широкое понятие, чем юридическая ответственность. Что касается *наказания*, то с точки зрения теории права оно является мерой юридической ответственности, а значит, возможно только в рамках привлечения к ответственности.

* Рукавишников Антон Павлович — студент, кафедра предпринимательского и финансового права, Байкальский государственный университет экономики и права, г. Иркутск, rancha.vdoh@mail.com.

Под *санкцией* же понимается часть правовой нормы, в которой содержатся последствия выполнения или невыполнения самого правила поведения [9, с. 43]. Они могут быть как негативными, неблагоприятными для субъекта санкции — меры наказания (лишение свободы, штраф, неустойка и т.д.), так и позитивными — меры поощрения (премия за добросовестное выполнение служебных обязанностей работником, государственная награда, условно-досрочное освобождение из мест лишения свободы и т.п.) [13, с. 135]. То есть в санкциях могут содержаться не только наказание как мера юридической ответственности, но и поощрительные последствия. В связи с этим обратим внимание на неверное определение санкции в Налоговом кодексе РФ [8] (далее — НК РФ), где под ней понимается мера ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 114). В действительности же в ст. 114 НК РФ описывается наказание. На это обратил внимание и Конституционный суд Российской Федерации (далее — КС РФ): анализируя правовую природу ответственности за нарушение налогового законодательства, КС РФ квалифицировал налоговые санкции как меры, выходящие за рамки собственно налогового обязательства, носящие не восстановительный, а карательный характер [10]. В то же время в ст. 3.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях [5] (далее — КоАП РФ) перечисляются виды «административных наказаний», а не «санкции», что видится более верным с точки зрения теории права. Здесь же можно отметить и Бюджетный кодекс РФ, в котором не используются термины «санкция», «наказание», а употребляется термин «меры принуждения», что является наиболее точным отражением сущности закрепленных в Бюджетном кодексе мер.

Юридическая ответственность всегда связана с государственным принуждением, характеризуется определенными лишениями, которые виновный (за исключением «возмещения вреда без вины» в гражданском праве) должен претерпеть. Кроме того, юридическая ответственность всегда наступает только за совершенное правонарушение. Соответственно, основанием налоговой ответственности должно быть налоговое правонарушение. Налоговое правонарушение, согласно ст. 106 НК РФ, — это виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность. В связи с этим представляется верным мнение доцента кафедры финансового права РПА МЮ РФ Ю.В. Тютиной о том, что с формально-юридической точки зрения основание налоговой ответственности — налоговое правонарушение — закреплено в нормативном порядке, что дает нам право говорить о существовании соответствующего вида юридической ответственности — налоговой ответственности [14, с. 68].

В юридической науке принято выделять четыре вида юридической ответственности: уголовную, административную, гражданскую и дисциплинарную. Более всего сходных признаков налоговая ответственность находит с административной ответственностью, это обусловлено административной (государственно-властной, принудительной) природой налоговых правоотношений.

Рассмотрим некоторые аргументы сторонников отождествления налоговой и административной ответственности на основании указания в КоАП и НК РФ наказания в виде штрафа [12, с. 85]:

1. Согласно ст. 3.2 КоАП РФ, штрафы, являющиеся в том числе главной мерой ответственности за нарушения налогового законодательства, могут устанавливаться только КоАП РФ и являются административно-правовым наказанием. С другой стороны, данный аргумент можно рассматривать как вынужденное действие законодателя, стремящегося подвести нормотворчество под недоработанную доктрину. К тому же НК РФ устанавливает наряду со штрафом такие наказания, как пеня или взыскание недоимки, чего в КоАП РФ просто нет.

2. Материальная составляющая штрафа — это узаконенное денежное взыскание за совершенное правонарушение. Согласимся с этим мнением, однако это не является достаточным основанием для отождествления двух пересекающихся институтов ответственности. Тем более что процессуально взыскание штрафа по НК РФ и КоАП РФ существенно различается. Помимо этого, штраф является также мерой уголовного наказания, однако никому не приходит в голову объединять на этом основании уголовную и административную ответственность.

3. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 г. № 130-О [11] отождествляет понятия налоговой и административной ответственности. Обоснование Конституционного Суда выглядит вполне логичным: поскольку налоговые санкции не относятся ни к уголовно-правовым, ни к гражданско-правовым взысканиям, в нормах Конституции Российской Федерации закреплено положение, что «штрафные санкции, применяемые налоговыми органами за нарушение норм законодательства, направленного на обеспечение фискальных интересов государства, относятся к мерам взыскания административно-правового характера (за административные правонарушения) и осуществляются в рамках административной юрисдикции, а потому правосудие по такого рода делам, по смыслу ч. 2 ст. 118 и ст. 126 Конституции РФ, осуществляется посредством административного судопроизводства». Исследуя внимательно это Определение, можно заметить, что данное отождествление является не результатом глубокого всестороннего исследования мнения ученых-правоведов, а очередной фикцией законодателя, вынужденного ссылаться исключительно на существующие нормы.

Можно согласиться с мнением Д.Н. Бахраха о том, что «административное принуждение охраняет не только административно-правовой порядок, но и порядок других отраслей права, реализацию которого должны обеспечить органы исполнительной власти» [1, с. 5], из чего следует, что за нарушения конституционного, налогового, бюджетного, земельного, экологического законодательства и др. может наступать административная ответственность. И действительно, административное право мерами административной ответственности

охраняет правопорядок в области налогов (гл. 15 КоАП РФ), устанавливая административное наказание за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3), за нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или кредитной организации (ст. 15.4), за нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15.5), за непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6), за нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7), за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса) (ст. 15.8), за неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 15.9), за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11). В то же время за аналогичные правонарушения в НК РФ предусмотрена и налоговая ответственность: в ст. 116 — за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе; в ст. 118 — за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке; в ст. 119 — за непредставление налоговой декларации; в ст. 120 — за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, в ст. 126 — за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля; в ст. 132 — за нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику; в ст. 133 — за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора); в ст. 134 — за неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. При решении вопроса о соотношении указанных положений КоАП РФ и ч. 1 НК РФ Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ постановил исходить из следующего: ответственность за административные правонарушения в области налогов установлена ст. 15.3–15.9 и 15.11 КоАП РФ; субъектами ответственности согласно данным статьям являются должностные лица организаций. Поскольку в силу гл. 15, 16 и 18 Налогового кодекса РФ в соответствующих случаях субъектами ответственности являются сами организации, а не их должностные лица, привлечение последних к административной ответственности не исключает привлечения организаций к ответственности, установленной Налоговым кодексом РФ [2, с. 25], в том числе в порядке регресса от организации к должностным лицам. Однако и здесь мы усматриваем несовершенство российского законодательства: за одно и то же правонарушение не может наступить повторная ответственность. Справедливым будет отметить, что Высший Арбитражный Суд (далее — ВАС) в 2008 г. обратил внимание на разграничение в этом смысле уголовной и административной ответственности в Постановлении Президиума ВАС РФ № 8551/08 от 09.12.2008 г., рассматривая дело о привлечении к административной ответственности предпринимателя, уже претерпевшего негативные последствия: «Поскольку приговором районного суда предприниматель привлечена к уголовной ответственности в виде лишения свободы, инспекция

не вправе предпринимать действия по взысканию штрафов, начисленных за совершение налогового правонарушения» [3, с. 274].

Исследуя Налоговый кодекс, можно прийти к выводу, что законодатель старательно избегает термина «налоговая ответственность», заменяя его на «ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах». Однако ст. 101 НК, посвященная выездным налоговым проверкам, говорит в п. 8 о решении о привлечении налогоплательщика к «налоговой ответственности», причем далее, в п. 8, в том же смысле употребляется «ответственность за совершение налогового правонарушения». Следовательно, законодатель не видит различий между этими понятиями.

Стремление законодателя избегать термина «налоговая ответственность» понятно и объяснимо, поскольку в доктрине отношение к налоговой ответственности является неоднозначным, спорным. Исследуя понятие налоговой ответственности, представляется необходимым отграничивать ее от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. За проступки в налоговой сфере установлена административная ответственность в КоАП РФ и налоговая ответственность в Налоговом кодексе РФ. За преступления в налоговой сфере устанавливается уголовная ответственность в Уголовном кодексе РФ [15]. То есть ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах является более широкой, чем налоговая ответственность, включая в себя также уголовную и административную ответственность за правонарушения в сфере налогов.

Подводя итоги, можно утверждать, что законодательство РФ содержит основания выделения налоговой ответственности в самостоятельный вид юридической ответственности, и что понятие налоговой ответственности является частным по отношению к общему понятию ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. В связи с этим представляется актуальным и целесообразным:

1. Исключить из Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях нормы, касающиеся налоговой ответственности.
2. Дополнить Налоговый кодекс РФ нормами, закрепляющими ответственность должностных лиц организаций.

Список использованной литературы

1. Бахрах Д.Н. Административная ответственность / Д.Н. Бахрах. — М., 1999. — 607 с.
2. Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. — 2003. — № 3. — 204 с.
3. Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. — 2009. — № 4. — 330 с.
4. Ильинов О.А. Правовая природа ответственности за совершение налоговых правонарушений : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / О.А. Ильинов. — М., 2011. — 10 с.

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях : федер. закон от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 06.04.2015 г. № 71-ФЗ) // Российская газета. — 2001. — 31 дек.

6. Культура. Образование. Право : материалы Междунар. заоч. науч.-практ. конф. (Екатеринбург, ГОУ ВПО «Российский государственный профессионально-педагогический университет», апр. 2008 г.) / отв. ред. А.А. Вороница. — Екатеринбург, 2008. — 322 с.

7. Кучеров И.И. Административная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / И.И. Кучеров, И.И. Шереметьев. — М. : ИД «Юриспруденция», 2006. — 128 с.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации : федер. закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 06.04.2015 г. № 116-ФЗ) // Российская газета. — 1998. — 6 авг.

9. Общая теория права и государства / под ред. В.В. Лазарева. — М. : Юрист, 2001. — 520 с.

10. По делу о проверке конституционности п. 2 и 3 части первой ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» : постановление КС РФ от 17.12.1996 г. № 20-П // Российская газета. — 1996. — 26 дек.

11. По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» : определение КС РФ от 05.07.2001 г. № 130-О // Российская газета. — 2001. — 22 авг.

12. Сидорович Ю.С. Ответственность за нарушение налоговых правонарушений и ее место в системе юридической ответственности / Ю.С. Сидорович // Юриспруденция. — 2010. — Т. 19, № 3. — С. 83–87.

13. Теория государства и права : учебник / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. — М. : Юристъ, 2004. — 245 с.

14. Тютина Ю.В. О месте налоговой ответственности в системе юридической ответственности / Ю.В. Тютина // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2008. — № 2. — С. 66–69.

15. Уголовный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 13.07.1996 г. № 63-ФЗ (в ред. от 30.03.2015 г. № 116-ФЗ) // Российская газета. — 1996. — 18 июня.

16. Хачатуров Р.Л. Общая теория юридической ответственности / Р.Л. Хачатуров, А.Д. Липинский. — СПб. : Юрид. центр Пресс, 2007. — 950 с.