

Налоговая ответственность как разновидность финансово-правовой ответственности

Э.В. Зависнов

За совершение нарушений законодательства о налогах и сборах предусмотрены различные виды юридической ответственности — уголовная, административная, дисциплинарная, материальная и иная. Вид юридической ответственности зависит от вида правонарушения.

За совершение налогового правонарушения нарушитель может быть привлечен к ответственности, установленной Налоговым кодексом РФ. В финансово-правовой литературе этот вид ответственности называется налоговой ответственностью. Налоговая ответственность представляет собой разновидность финансово-правовой ответственности.

Законодатель не определил правовую природу ответственности за налоговые правонарушения, однако из анализа положений ст. 10 Налогового кодекса РФ следует, что ответственность за налоговые правонарушения отличается от административной и уголовной ответственности, установленной за иные нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений и преступлений.

По степени и характеру общественной опасности нарушения законодательства о налогах и сборах делятся на налоговые преступления и проступки. Уголовная ответственность за налоговые преступления установлена исключительно Уголовным кодексом РФ (ст. 198, 199, 199.1, 199.2).

Среди налоговых проступков можно выделить административные, дисциплинарные, имущественные и налоговые правонарушения. Налоговым проступком признается нарушение законодательства о налогах и сборах, не содержащее признаков налогового преступления.

В ст. 106 Налогового кодекса РФ содержится законодательное определение налогового правонарушения: виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Из положений указанной статьи можно выделить следующие признаки налогового правонарушения:

- деяние (действие или бездействие) физического или юридического лица;
- противоправность;
- виновность;
- наказуемость.

Законодательное определение налогового правонарушения является формальным, поскольку содержит только юридические признаки нарушения. При сравнении налоговых правонарушений с преступлениями можно выделить еще один признак (материальный признак) налогового правонарушения — общественная вредность (антисоциальность).

Преступления в отличие от проступков (административных, дисциплинарных, имущественных и налоговых правонарушений) обладают общественной опасностью.

Юридический состав налогового правонарушения — это совокупность объективных и субъективных признаков, при наличии которых противоправное деяние признается налоговым

правонарушением. Принято выделять четыре элемента состава налогового правонарушения: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона налогового правонарушения.

Необходимым признаком каждого правонарушения является противоправное деяние. Подобно другим правонарушениям налоговое правонарушение может выражаться в действии (активном поведении нарушителя) или в бездействии (пассивном поведении нарушителя, заключающемся в несовершении лицом таких действий, которое оно должно было и могло совершить).

Большинство налоговых нарушений совершается в форме бездействия, т.к. налоговые нарушения выражаются, чаще всего, в невыполнении обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах. Например, в форме бездействия совершаются такие налоговые правонарушения, как: непредставление налоговой декларации (ст. 119 Налогового кодекса РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 Налогового кодекса РФ).

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 Налогового кодекса РФ) может быть совершено как в форме действий (неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета), так и в форме бездействия (недокументирование и неотражение в учете хозяйственных операций).

Любое налоговое правонарушение представляет собой общественно вредное (антисоциальное) деяние, поскольку это нарушение посягает на установленный и охраняемый законодательством о налогах и сборах порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, постановки на налоговый учет и ведения отчетности, представления информации в налоговые органы.

Налоговые правонарушения носят противоправный характер. Их противоправность означает запрещенность нарушений законодательства о налогах и сборах нормами Налогового кодекса РФ. Составы налоговых правонарушений предусмотрены диспозициями норм, содержащимся в отдельной главе Налогового кодекса РФ — главе 16.

Назвав налоговое правонарушение деянием, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность, законодатель указал еще один обязательный признак этого правонарушения — его наказуемость. Наказуемость налогового правонарушения означает установленную Налоговым кодексом РФ возможность применения налоговых санкций (мер налоговой ответственности) за совершение такого правонарушения. Меры налоговой ответственности предусмотрены санкциями норм гл. 16 Налогового кодекса РФ.

Кроме того, налоговое правонарушение — это виновное деяние. Нарушитель законодательства о налогах и сборах несет налоговую ответственность в случае, если он совершил налоговое правонарушение виновно, то есть умышленно или по неосторожности. Формы вины при совершении налогового правонарушения раскрыты в ст. 110 Налогового кодекса РФ.

Отсутствие вины лица, совершившего налоговое правонарушение, исключает возможность применения к такому лицу налоговых санкций.

Статья 107 Налогового кодекса РФ устанавливает круг лиц, подлежащих ответственности в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (налоговую ответственность) несут как организации (юридические лица), так и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 и 18 Налогового кодекса РФ.

Субъектами налогового правонарушения являются:

- а) коллективные субъекты права — юридические лица,
- б) индивидуальные субъекты права — физические лица.

Для того, чтобы юридическое или физическое лицо было признано субъектом налогового правонарушения, это лицо должно иметь статус налогоплательщика или налогового агента либо являться представителем налогоплательщика и налогового агента, либо может быть иным лицом, на которое возложены обязанности в соответствии с законодательством о налогах и сборах (например, свидетелем, экспертом, переводчиком, специалистом).

Ответственность специальных субъектов установлена гл. 18 Налогового кодекса РФ. Согласно ст. 136 Налогового кодекса РФ штрафы, указанные в гл. 18 (ст. 132 — 135.2), взыскиваются в порядке, аналогичном предусмотренному Налоговым кодексом РФ порядку взыскания налоговых санкций, установленных за налоговые правонарушения в соответствии со ст. 116 — 129.4 гл. 16 Налогового кодекса РФ.

Указанные виды штрафов предусмотрены для специальных субъектов ответственности в сфере налоговых отношений — банков, выполняющих кассовое обслуживание бюджета.

Законодатель разграничил налоговые правонарушения и иные правонарушения, совершаемые банками в связи с нарушением обязанностей по законодательству о налогах и сборах. Составы налоговых правонарушений включены в гл. 16 Налогового кодекса РФ, а составы нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, — в гл. 18 Налогового кодекса РФ.

Из анализа ст. 107 и 111 Налогового кодекса РФ можно сделать следующий вывод в отношении нарушителей, являющихся физическими лицами. Субъектом ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой ответственности) является вменяемое физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста.

Статья 108 Налогового кодекса РФ содержит нормы, определяющие общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой ответственности).

Пункт 1 ст. 108 Налогового кодекса РФ закрепляет важнейшие требования принципа законности применительно к деятельности налоговых органов по борьбе с нарушениями законодательства о налогах и сборах.

Эти требования включают в себя, во-первых, наличие законных оснований для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения и, во-вторых, возможность привлечения к налоговой ответственности только в порядке, установленном законом.

За совершение налоговых правонарушений нарушители могут быть привлечены к ответственности только по основаниям и в порядке, предусмотренным исключительно НК РФ.

Основанием привлечения к налоговой ответственности является наличие в противоправном деянии лица всех признаков состава налогового правонарушения, предусмотренных ст. 116 — 129.4 гл. 16 Налогового кодекса РФ. Данное правило применимо и в отношении банков, нарушивших законодательство о налогах и сборах.

Согласно п. 2 ст. 108 Налогового кодекса РФ никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Это положение является реализацией одного из общих принципов права «non bis in idem», известного еще римским юристам (никто не может нести ответственность дважды за одно и то же правонарушение).

Принцип «non bis in idem» установлен Конституцией РФ (ч. 1 ст. 50), а также закреплен нормами уголовного и административного права (ч. 2 ст. 6 Уголовного кодекса РФ и п. 7 ч. 1 ст. 24.5 КоАП РФ соответственно). Указанный принцип применительно к налоговой ответственности исключает повторное привлечение к налоговой ответственности лица за одно и то же налоговое

правонарушение, квалификацию одного и того же противоправного деяния по нескольким статьям Налогового кодекса РФ либо по статье Налогового кодекса РФ и статье КоАП РФ, предусматривающим ответственность за одинаковые по составам виды нарушений законодательства о налогах и сборах.

В ходе проверки конституционности положений Налогового кодекса РФ Конституционный Суд РФ неоднократно указывал на невозможность квалификации налогового правонарушения одновременно по нескольким статьям Налогового кодекса РФ

Налоговый орган может выносить два вида решений, в которых устанавливается факт совершения налогового правонарушения. Первый вид решений предусмотрен правилами ст. 101 Налогового кодекса РФ.

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В решении должно быть установлено:

- 1) что налоговое нарушение совершено лицом, в отношении которого был составлен акт налоговой проверки;
- 2) выявленное нарушение образует состав налогового правонарушения;
- 3) в материалах дела имеются все необходимые и достаточные основания для привлечения лица к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Привлечение должностных лиц организации к административной ответственности возможно, если их деяния образуют состав административного правонарушения, предусмотренного гл. 15 КоАП РФ (ст. 15.3 — 15.13).

Так, например, организация за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета несет налоговую ответственность в соответствии с п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ. А должностные лица организации, виновные в нарушении срока представления налоговой декларации, несут административную ответственность по ст. 15.5 КоАП РФ.

Если налоговое правонарушение было совершено организацией в результате нарушения ее работником трудовой дисциплины, администрация (руководитель) организации может привлечь виновного работника к дисциплинарной ответственности.

Основанием дисциплинарной ответственности является совершение должностным лицом дисциплинарного проступка. За совершение дисциплинарного проступка, то есть неисполнение или ненадлежащее исполнение работником по его вине возложенных на него трудовых обязанностей, работодатель имеет право применить дисциплинарные взыскания, предусмотренные ст. 192 Трудового кодекса РФ.

Многие юристы-практики считают, что отсутствие законодательного закрепления в Налоговом кодексе РФ понятия должностного лица — явный пробел в законодательстве о налогах и сборах. Однако согласно п. 4 ст. 108 Налогового кодекса РФ должностные лица организации, являющейся субъектом налоговой ответственности, привлекаются не к налоговой ответственности, а при наличии соответствующих оснований — к административной, уголовной или дисциплинарной ответственности, предусмотренной законами РФ. Из этого следует, что правила привлечения должностных лиц к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности определены соответственно административным, уголовным и трудовым законодательством РФ.

Примечание к статье 2.4 КоАП РФ содержит официальное разъяснение, позволяющее определить статус должностного лица при наложении на него мер административной

ответственности.

Для привлечения к уголовной ответственности должностного лица за совершение налогового преступления необходимо, чтобы это лицо обладало признаками субъекта уголовной ответственности, указанными в соответствующей статье Уголовного кодекса РФ (ст. 194, 199, 199.1, 199.2). Меры дисциплинарной ответственности, установленные Трудовым кодексом РФ, применяются к нарушителям трудовой дисциплины независимо от того, является нарушитель должностным лицом или нет. Поэтому в Трудовом кодексе РФ не дается понятие должностного лица.

Статья 114 Налогового кодекса РФ устанавливает, что мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (налоговой ответственности) является налоговая санкция.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов). Размеры штрафов определены санкциями ст. 116 — 129.4 гл. 16 и ст. 132 — 135.2 гл. 18 Налогового кодекса РФ. Размеры штрафов устанавливаются в твердой сумме либо в процентах от определенной величины. Налоговые санкции применяются в целях наказания нарушителей за совершение налоговых правонарушений.

Эта особенность налоговых санкций позволяет отличать штрафы от способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, а именно от пеней (ст. 75 Налогового кодекса РФ).

Взимание пеней предусмотрено гражданским, налоговым и таможенным законодательством Российской Федерации. Если в российском гражданском законодательстве пеня отнесена к мерам гражданско-правовой ответственности, то в соответствии со ст. 75 Налогового кодекса РФ уплата пеней отнесена к мерам обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора (является мерой принуждения восстановительного характера). В соответствии с п. 2 ст. 75 Налогового кодекса РФ сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В отличие от положений Налогового кодекса РФ пени, начисляемые за просрочку уплаты таможенных платежей, являются мерами ответственности. В ч. 9 ст. 151 Федерального закона от 27 ноября 2010 года N 311-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации» указано, что пени уплачиваются наряду с суммами недоимки независимо от применения иных мер ответственности за нарушение таможенного законодательства Таможенного союза и (или) законодательства Российской Федерации о таможенном деле.

Пеня как мера принуждения обладает двумя существенными признаками:

- 1) направлена на возмещение вреда, причиненного правонарушением (носит восстановительный или компенсационный характер);
- 2) является дополнительным обременением для правонарушителя. Именно поэтому начисление пеней следует считать правоспособительной санкцией (мерой ответственности).

Статья 114 Налогового кодекса РФ содержит также основные правила применения налоговых санкций.

1. Первое правило установлено относительно применения принципа индивидуализации денежного взыскания: при определении размера штрафа по факту налогового правонарушения должны быть учтены обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую ответственность.

При наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа

подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 или гл. 18 Налогового кодекса РФ.

2. Второе правило применения налоговых санкций относится к случаю совершения нарушителем нескольких налоговых правонарушений: при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

3. Третье правило применения налоговых санкций сформулировано исходя из характера мер налоговой ответственности: привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пеней.

Статья 115 Налогового кодекса РФ определяет срок давности взыскания штрафов, установленный для налоговых органов.

Решение о привлечении к налоговой ответственности уже вынесено, но нарушитель не заплатил наложенный на него штраф. У налоговых органов есть право взыскать сумму начисленного штрафа в принудительном порядке, если не истек срок давности, предусмотренный настоящей статьей Налогового кодекса РФ.

В сроки, указанные в п. 1 ст. 115, налоговые органы могут обратиться в суд с заявлением о взыскании штрафов с лиц, совершивших налоговые правонарушения.

Статья 46 Налогового кодекса РФ определяет бесспорный порядок взыскания налогов, сборов, пеней и штрафов с организации, индивидуального предпринимателя, являющегося налогоплательщиком, плательщиком сборов или налоговым агентом, за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в банках, а также за счет его электронных денежных средств. Решение о взыскании штрафа принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате штрафа, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока.