Виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства

А.Х. Шония

Московский финансово-юридический университет МФЮА

E-mail: ani.shonia.92@mail.ru

Аннотация. Статья посвящена рассмотрению различных исследовательских подходов к вопросу о правовой природе налоговой и административной ответственности, а также анализу правовых норм, регламентирующих привлечение виновных лиц к ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов.

Ключевые слова: налог, налогообложение, система юридической ответственности; обязанности; административная ответственность; налоговая ответственность.

ADMINISTRATIVE OFFENCES IN TAX FIELD

Abstract. The article is devoted to consideration of various research approaches to the question of the legal nature of the tax and administrative responsibility, as well as analysis of legal rules governing the involvement of perpetrators to responsibility for offences in the sphere of taxes and fees.

Key words: tax, taxation, system of legal liability; charge; administrative liability; tax liability.

Формирование налогового законодательства породило вопрос о характере юридической ответственности, установленной Налоговым кодексом: является ли она разновидностью административной ответственности или в российском праве появилась самостоятельная финансовая (налоговая) ответственность. В теории нашли место обоснования в пользу той и другой концепции. [1] Анализу основных аргументов сторонников этих концепций посвящена данная статья.

С практической точки зрения вопрос о характере ответственности за нарушения налогового законодательства сводится к следующей дилемме: как и какой нормативный правовой акт должен регулировать основания ответственности за нарушение налогового законодательства, виды и размер взысканий и их назначение?

Теория права на сегодняшний день однозначно выделяет пять видов юридической ответственности в зависимости от характера правонарушения:

- уголовную — за совершение преступлений, предусмотренных уголовным кодексом;
- административную — за совершение административных правонарушений, если эти нарушения по своему характеру не влекут за собой уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством;
- гражданскую (гражданско-правовую) — за неисполнение, ненадлежащее исполнение гражданско-правовых обязанностей;
- дисциплинарную — за совершение дисциплинарного проступка, связанного с нарушением трудовой дисциплины;
- материальную — за причинение ущерба стороне трудового договора.

В приведенной классификации прослеживается закономерность выделения видов ответственности в зависимости от отраслевой принадлежности юридических норм. Поэтому в связи со становлением налогового права как самостоятельной подотрасли финансового права стал обсуждаться вопрос о необходимости выделения самостоятельного вида юридической

ответственности — финансовой или налоговой, т.е. ответственности за налоговые правонарушения.

Сторонники данного подхода обосновывают свою позицию тем, что, исходя из теории юридической ответственности, она применяется за финансовые проступки (т.е. финансовые отношения, деликты) и выражается в особых, финансовых по характеру мерах принуждения [2]. В качестве одного из аргументов приводится тот факт, что самостоятельное регулирование ответственности за налоговые правонарушения предусмотрено в разделе VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Налогового кодекса Российской Федерации. Более того, в нем законодательно закреплено понятие налогового правонарушения. Таким образом, закрепление законодателем в Налоговом кодексе общих положений о привлечении к ответственности, составов правонарушений и соответствующих взысканий является для сторонников наличия финансовой ответственности решающим фактором.

В подобной аргументации сомнения вызывают по крайней мере три момента. Первое — выделение законодателем отдельной главы, а также закрепление понятия «налогового правонарушения» представляют собой, на наш взгляд, проявление законодательной техники. Самостоятельное регулирование вопроса об ответственности за налоговые правонарушения в период формирования налогового законодательства обуславливалось тем, в первую очередь, что законодательство об административных правонарушениях по смыслу ст. 2 КоАП РСФСР состояло из действовавшего в тот период КоАП и иных законодательных актов РСФСР и постановлений Совета Министров РСФСР об административных правонарушениях. В тоже время действовавшее законодательство допускало самостоятельное регулирование административной ответственности другими актами: законодательные акты РСФСР и постановления Совета Министров РСФСР об административных правонарушениях до включения их в установленном порядке в Кодекс применяются на территории РСФСР непосредственно (п. 2 ст. 2 КоАП РСФСР). Кроме того, отсутствие в КоАП РСФСР такого субъекта ответственности, как юридическое лицо, и неспособность Кодекса распространить свое действие на нового субъекта вынуждали законодателя принимать самостоятельные акты в отношении административной ответственности юридических лиц.

В силу вышеизложенного аргументы сторонников самостоятельности налоговой ответственности легко можно перечеркнуть, внося изменения в Кодекс, что в свое время пытались сделать разработчики действующего Кодекса Российской Федерации об административной ответственности. Выделяя ответственность, на наш взгляд, следует анализировать не статьи закона, а характер и сущность возникающих отношений.

Довод об обособленности налоговых санкций также является не-обоснованным. Как отмечает С.Г.Пепеляев, специфических мер воздействия за нарушения налогового законодательства Налоговым кодексом РФ не предусмотрено. Эти меры сводятся к применению типично административного взыскания — штрафа. Выделяемые иногда особенности финансовых санкций характеризуют не сам штраф, а порядок его применения. Специфических черт «финансового» штрафа, не позволяющих отождествлять его с административным, нет [3].

Вопрос о правовой природе штрафных санкций, налагаемых налоговыми органами за нарушение норм налогового законодательства, был предметом рассмотрения в Конституционном Суде Российской Федерации и в Высшем Арбитражном Суде Российской Федерации. В своем определении от 5 июля 2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» Конституционный Суд Российской Федерации указал, что различного рода штрафы, взимаемые налоговыми органами с физических лиц за нарушение ими требований налогового законодательства, выходят за рамки налогового обязательства как такового и этим отличаются от недоимок и налоговой пени. Полномочие же налогового органа,

действуя властно-обязывающим образом, налагать штрафы за нарушение требований налогового законодательства, означает, что им применяются санкции, по сути являющиеся административно-правовыми, а не уголовно-правовыми или гражданско-правовыми, т.е. имеет место административно-правовая ответственность за налоговые правонарушения. 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 статьи 118 (ч. 2) и 126 Конституции Российской Федерации осуществляется посредством административного судопроизводства [4].

Еще раньше Высший Арбитражный Суд РФ в п. 3 Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих вопросов применения ответственности за нарушения налогового законодательства, разъяснил, что ответственность, предусмотренная статьей 13 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», по своей правовой природе сходна с административной ответственностью [5]. Таким образом, Конституционный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ признают административно-правовую природу налоговых санкций и отсутствие налоговой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности.

Аргумент об особом характере налоговых правонарушений в свете принятия Кодекса об административных правонарушениях также утрачивает свою весомость: за аналогичные «налоговым» правонарушения ответственность должностных лиц организаций наступает по КоАП РФ (ст. 15.3 — 15.9, 15.11). На сегодняшний день ответственность за нарушения налогового законодательства предусмотрена в разделе VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение» Налогового кодекса Российской Федерации и в главе 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг» Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях. При этом ответственность налогоплательщиков наступает по Налоговому кодексу РФ, а КоАП РФ предусматривает за аналогичные правонарушения ответственность должностных лиц, т.е. руководителей и других работников организаций, совершивших административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций. Тем не менее, остается непонятным, в чем состоит принципиальное отличие субъектов этих правонарушений, которое не позволило регламентировать ответственность в одном кодексе.

Важным для понимания сути административной ответственности за налоговые правонарушения является также возможность регулирования данной ответственности Налоговым кодексом. В ч.1 ст. 1.1 КоАП РФ определено, что законодательство об административных правонарушениях состоит из настоящего Кодекса и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях. В этой связи закономерен вопрос: если КоАП определен в ч. 1 ст. 1.1 в качестве фактически единственного федерального законодательного акта, могут ли существовать другие федеральные законы, устанавливающие административную ответственность?

Прежде чем дать ответ на поставленный вопрос, необходимо отметить следующее. Принцип полного сосредоточения правонарушений в кодификационном акте впервые был сформулирован в Уголовном кодексе Российской Федерации. Статья 1 УК содержит категорически вы- раженное правовое предписание: новые законы, предусматривающие уголовную ответственность, подлежат включению в Кодекс. Кроме того, кодификация по своей природе предполагает систематизацию законодательства в вопросе регулирования определенной совокупности общественных отношений.

Данное понимание вопроса кодификации административных правонарушений четко было выражено в вето Президента РФ на проект КоАП, а именно — «в Кодексе должны быть сосредоточены все виды правонарушений, влекущих за собой ответственность в соответствии с федеральными нормативными правовыми актами». Тем не менее, КоАП не содержит нормы, предписывающей включение в него всех видов административных правонарушений, которые могут быть установлены федеральными законами.

В результате складывается следующая ситуация: КоАП систематизирует только административные правонарушения, под которыми понимаются противоправные, виновные действия (бездействия) физического или юридического лица, за которые настоящим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность. В основе кодификации лежит не административная ответственность, в пользу которой звучат аргументы Конституционного Суда, а правонарушения. Поскольку Налоговый кодекс вводит самостоятельное понятие «налоговое правонарушение», ответственность за их совершение по смыслу КоАП РФ может быть предусмотрена в отдельном акте. В этом и заключается опасность установления административной ответственности в различных законах, что в перспективе может вновь подрывать юридический «авторитет» кодификации, превратить его во второстепенный инструмент правового регулирования [6].

Выводы. Таким образом, в силу того, что ответственность за нарушения налогового законодательства является по сути административной ответственностью, в целях упорядочения законодательства об административных правонарушениях становится целесообразным внесение изменений в Кодекс об административных правонарушениях, объединив в КоАП РФ все правонарушения в области налогов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2; Омега-Л — Москва, 2011. — 640 с.
2. Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. — 2014. — № 8.
3. Российская газета. — 2011. — 22 августа.
4. Ульянова В.Н. О правовой природе финансовых санкций //Актуальные проблемы конституционного и муниципального права. — 2012. — № 9. — С. 30.
5. Налоговое право /Под ред. С.Г.Пепеляева. — М., 2015. — С. 405

Ссылки

1. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Части 1 и 2; Омега-Л — Москва, 2011. — 640 с.
2. Ульянова В.Н. О правовой природе финансовых санкций //Актуальные проблемы конституционного и муниципального права. — 2012. — № 9. — С. 30.
3. Налоговое право /Под ред. С.Г.Пепеляева. — М., 2015. — С. 405
4. Российская газета. — 2011. — 22 августа.
5. Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. — 2014. — № 8.
6. Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях /Под ред. Ю.М.Козлова. — М.: Юристъ, 2002. — С. 87.