Административные правонарушения в налоговой сфере

А.Х. Шония
Московский финансово-юридический университет МФЮА
E-mail: ani.shonia.92@mail.ru

Аннотация: Статья посвящена рассмотрению проблем соотношения производства по делам об административных правонарушениях в сфере налогового законодательства и производства по делам о налоговых правонарушениях.

Ключевые слова: административная ответственность, административное правонарушение, налоговое правонарушение, административно-деликтное производство, налоговое производство, стадии рассмотрения дела.

ADMINISTRATIVE OFFENCES IN TAX FIELD

Abstract. The article is devoted to consideration of topical problems of correlation of the administrative procedure in the fi eld of tax legislation and the tax procedure.

Key words: administrative responsibility, administrative offence, tax offence, administrative procedure, tax procedure, studies of consideration of a case.

В настоящее время главная особенность административной ответственности в сфере налогового законодательства заключается в том, что ее правовое регулирование, вопреки ст. 1.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях, осуществляется не только указанным Кодексом, но и Налоговым кодексом РФ. В результате, как справедливо отмечает А. В. Кирин, с 2002 г. возникла серьезная правовая коллизия в системе регулирования административной ответственности на уровне федерального законодательства, где заглавная кон- цептуальная норма ст. 1.1 КоАП РФ провозглашает этот Кодекс единственным федеральным административно-деликтным законом, а на практике целые видовые группы административных правонарушений и санкции за них до сих пор содержатся за пределами Кодекса в целом ряде других предметных федеральных законов и кодексов (в том числе в Налоговом кодексе РФ). Учитывая оче видную юридическую некорректность этой ситуации, одной из важнейших задач совершенствования системы административно-деликтного регулирования на ближайшую перспективу должно стать исправление данного законодательного "дефекта« [1] .

Прежде всего, по нашему мнению, речь идет о необходимости консолидации всех норм об административной ответственности за налоговые правонарушения. В данном контексте принципиальное значение имеет тот неоспоримый факт, что налоговая ответственность имеет административную природу и не является самостоятельным видом публично-правовой ответственности. А потому регулирование ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах иным кодексом, нежели КоАП РФ, нарушает целостность института административной ответственности. Такой позиции придерживается в последнее десятилетие большинство ведущих ученых-административистов [2] .

Кроме того, наличие норм, устанавливающих административную ответ- ственность в различных нормативных правовых актах, на практике повышает вероятность разночтений при трактовке данного вида публично-правовой ответственности, что неизбежно влечет проблемы в правоприменении [3] .

Сто́ит также отметить, что для разделения составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства между двумя кодифи- цированными нормативными

правовыми актами веские основания отсутству- ют. Разграничение здесь проводится лишь по видам субъектов. Если правона- рушение совершено гражданами или организациями (юридическими лицами), то применяются меры ответственности, установленные НК РФ. Если же те же правонарушения совершены должностными лицами, то применяются меры ад- министративной ответственности в соответствии с КоАП РФ. Такое основание для разграничения норм, имеющих одну отраслевую принадлежность, является по меньшей мере несерьезным и нуждается в исправлении.

Такая двойственность законодательного регулирования привела к тому, что правовое регулирование производства по делам об административных правонарушениях осуществляется процессуальными нормами, которые содержатся не только в административно-процессуальном законодательстве, но и в налоговом законодательстве.

Статья 10 НК РФ ставит выбор того или иного вида производства в зависимость от основания правонарушения. Таким образом, если совершено налоговое правонарушение, то производство осуществляется по правилам, предусмотренным главами 14, 15 НК РФ. В случае же совершения административного правонарушения производство ведется в порядке, установленном законодательством РФ об административных правонарушениях.

В КоАП РФ выделяются следующие стадии юрисдикционного производ-ства:

— возбуждение дела об административном правонарушении (глава 28); — рассмотрение дела об административном правонарушении (глава 29);

— пересмотр постановлений и решений по делам об административных правонарушениях (глава 30);

— исполнение постановлений по делам об административных правона- рушениях (раздел V).

В настоящее время выделение четырехзвенной структуры производства по делам об административных правонарушениях является традиционным. Однако существуют и другие подходы к данному вопросу. А. Б. Агапов выделяет пять стадий юрисдикционного производства: возбуждение дела об административном правонарушении; подготовка к рассмотрению указанного дела; рассмотрение дела; пересмотр постановлений и решений, вынесенных после рассмотрения дела; исполнение постановления о прекращении производства по делу об административном правонарушении [4] . Таким образом, исследователь в качестве самостоятельной рассматривает стадию подготовки к рассмотрению дела (глава 29.1 КоАП РФ). Однако многие исследователи, например Д. Н. Бахрах, рассматривают данную стадию в качестве первого этапа стадии рассмотрения дела об административном правонарушении [5].

Также существует мнение, согласно которому производство по делам об ад- министративных правонарушениях имеет трехзвенную структуру. Так, И. В. Панова выделяет административное расследование (проверка, жалобы, анализ пра- вового акта и т.д., в процессе которых идет сбор и анализ информации), принятие акта (решения, постановления и т.д.), исполнение. В качестве факультативной стадии выделяется производство по жалобам [6] .

Интересным также представляется подход С. Р. Футо. Автор в своем исследовании отмечает четырехзвенную структуру производства по делам о нарушении налогового законодательства, однако, по его мнению, начальную стадию производства следует именовать административным расследованием. Возбуждение производства же, как отмечает исследователь, является лишь первым этапом данной стадии [7] .

Как и административное, налоговое производство тоже имеет ряд стадий. Анализ положений НК РФ позволяет выделить следующие стадии производства по делам о налоговых

правонарушениях:

— возбуждение производства;

— рассмотрение дела по факту выявленного налогового правонарушения (ст. 100.1 НК РФ);

— пересмотр вынесенного решения (ст. 101.2 НК РФ);

— исполнение решения налогового органа о привлечении к ответственно- сти за совершение налогового правонарушения (ст. 101.3 НК РФ).

В Налоговом кодексе РФ отсутствует понятие «возбуждения дела», однако оно широко используется в правоприменительной практике. Хотя в НК РФ данная стадия специально не оговаривается, полагаем, что любое производство всегда имеет определенное начало, ту отправную точку, с достижением которой все участники сложившегося правоотношения начинают действовать по строго определенной законом схеме. Для производства по делу о налоговом правонарушении в качестве такого отправного пункта выступает момент обнаружения правонарушения и его фиксация в процессуальном документе.

Существует, однако, и другая точка зрения. Данные авторы, не выделяя в качестве начальной стадию возбуждения производства, предлагают рассматривать в качестве таковой, например, налоговое расследование [8] , принятие решения руководителем налогового органа (или его заместителем) о проверке [9] , вручение акта налоговой проверки налогоплательщику [10].

Таким образом, как видно из вышеизложенного материала, как административное, так и налоговое производства имеют аналогичную четырехзвенную структуру, с тем лишь отличием, что для Налогового кодекса РФ характерно отсутствие четкой стадийности. Однако само содержание данных стадий имеет ряд отличий. Перейдем к их рассмотрению.

Любое производство начинается со стадии возбуждения дела. В боль- шинстве случаев дело об административном правонарушении считается воз- бужденным с момента составления протокола об административном правона- рушении, обязательные реквизиты которого и требования к его оформлению закреплены в ст. 28.2 КоАП РФ. Что касается дела о налоговом правонаруше- нии, то оно начинается с составления акта налоговой проверки, который, в от- личие от протокола об административном правонарушении, составляется по итогам контрольно-проверочных действий обязательно, независимо от факта выявления правонарушения. Данный акт составляется и подписывается упол- номоченными должностными лицами налогового органа. И в этом состоит еще одно отличие двух производств, т.к. для административного производства ха рактерна множественность субъектов, наделенных полномочиями составлять протоколы об административных правонарушениях. Исчерпывающий пере- чень таких должностных лиц, а это более 80 субъектов, содержится в ст. 28.3 КоАП РФ. Например, в случае совершения правонарушений, предусмотренных ст. 15.8, 15.9 КоАП РФ, протоколы уполномочены составлять должностные лица как налоговых, так и таможенных органов. Составленный протокол направляется органу, уполномоченному рассматривать данную категорию дел на основании ст. 23.1 — 23.61 КоАП РФ.

Еще одно отличие данных производств состоит в том, что для возбуждения и расследования дела об административном правонарушении нужен определенный сигнал извне (см. ч. 1 ст. 28.1 КоАП РФ), в то время как налоговые контрольно-проверочные мероприятия, в большинстве своем, носят плановый характер. В связи с этим Д. Н. Бахрах отмечает, что в случае совершения административного правонарушения действия уполномоченного органа по возбуждению и расследованию конкретного дела будут носить изначально правоохранительный характер, в то время как действия по производству налогового контроля носят характер регулятивный, что подчеркивает грань между данными производствами [11].

Согласно главе 29 КоАП РФ, стадия рассмотрения дела об административном правонарушении включает в себя ряд этапов: подготовка к рассмотрению дела, рассмотрение дела, вынесение решения, доведение решения до сведения участников производства. Стадия рассмотрения дела о налоговом правонарушении несколько упрощена. В частности, этап подготовки к рассмотрению дела в законе не определен, а само рассмотрение дела, за исключением случаев предоставления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки, осуществляется должностным лицом налогового органа единолично. При этом "факт налогового правонарушения подтверждается документально, а не свидетельскими показаниями и объяснениями сторон« [12]. Различия двух производств проявляются также и в стадиях исполнения решения и контроля за его исполнением.

Решение по делу об административном правонарушении вступает в законную силу через 10 дней после его вынесения. До его вступления в законную силу субъекты административной ответственности имеют право обжаловать данный процессуальный документ (ч. 1 ст. 30.3 КоАП РФ).

Решение о привлечении к ответственности по НК РФ также вступает в законную силу по истечению 10 дней с момента его вынесения, о чем говорится в п. 9 ст. 101 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 139 НК РФ, субъект ответственности имеет право на подачу апелляционной жалобы до момента вступления в силу обжалуемого решения. В случае если апелляционная жалоба не подавалась, налогоплательщик вправе в течение одного года с момента вынесения обжалуемого решения подать жалобу на вступившее в законную силу решение. Данная жалоба в течение одного месяца рассматривается вышестоящим налоговым органом.

Таким образом, нормы КоАП РФ предусматривают предварительный контроль за вынесенным решением (т.е. до вступления решения в законную силу), в то время как нормы НКРФ устанавливают как предварительный, так и последующий контроль за решением налогового органа (т.е. после вступления решения в законную силу).

С одной стороны, может показаться, что Налоговый кодекс устанавливает более надежный механизм обжалования решения о привлечении к ответствен- ности за нарушение налогового законодательства. С другой стороны, не стоит забывать о том, что Кодексом РФ об административных правонарушениях с целью установления максимальных гарантий для соблюдения прав и законных интересов лиц, привлекаемых к административной ответственности, предусмотрена возможность обратиться к апелляционному и надзорному производству.

Заключительной стадией в производстве по делам о привлечении к ответ- ственности за совершение правонарушения в области налогового законода- тельства является стадия исполнения постановления (решения). Данная стадия включает в себя два этапа: обращение постановления к исполнению, приведение в исполнение постановления по делу.

Сразу обращает на себя внимание тот факт, что, в отличие от НКРФ (ст. 101.3), в КоАП РФ стадии исполнения постановления отведен целый раздел (раздел V указанного Кодекса), в котором достаточно полно и четко регулируется процесс исполнения постановления по делу.

В научной литературе не раз высказывалось мнение, согласно которому особенности производства по привлечению к налоговой ответственности обу-словлены желанием законодателя тщательно защитить права и интересы на- логоплательщика. На наш взгляд, порядок производства, предусмотренный Ко- дексом РФ об административных правонарушениях, также способствовал бы соблюдению законных прав налогоплательщика.

Кроме того, как отмечает О. В. Панкова, разграничение производства по делам о налоговых правонарушениях и производства по делам об администра- тивных правонарушениях в области

налогов и сборов основано лишь на фор- мальных признаках различия процессуальной деятельности и не обусловлено какими-либо значимыми материально-правовыми особенностями [13].

Выводы. Данные виды производств не имеют концептуальных различий и обладают общей административно-процессуальной природой. По нашему мнению, производство по делам о налоговых правонарушениях по своему содержанию и правовой природе в целом не отличается от производства по делам об административных правонарушениях и не обусловлено какими-либо значимыми материально-правовыми основаниями, а потому выделение его в качестве самостоятельного нецелесообразно. Необходимо вывести из сферы Налогового кодекса РФ деятельность соответствующих государственных органов и закрепить ее в административно-процессуальном законодательстве. Полагаем, что после перенесения всех составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства из НК РФ в КоАП РФ процессуальную сторону привлечения к ответственности за совершение правонарушения в сфере налогового законодательства целесообразнее регулировать статьями КоАП РФ.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : постатейный комментарий / под общ. ред. В. И. Слома. М. : Статут, 1998. С. 33.
2. Кирин А. В. Административно-деликтное право: теория и законодательные основы. М., 2012. С. 266–267.
3. Кирин А. В., Побежимова Н. И. Новой редакции КоАП РФ нужна новая Общая часть // Административное право и процесс. М., 2014. № 12. С. 8 ; Козлов Ю. М. Вступительная статья // Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / под ред. Ю. М. Козлова. М., 2002. С. 87 ; Лапина М. А. Административная юрисдикция в финансовой сфере : монография. М. : Кнорус, 2015. С. 163–165 ; Салищева Н. Г. Проблемные вопросы института административной ответ- ственности в России // Административная ответственность: вопросы теории и практики / отв. ред. Н. Ю. Хаманева. М., 2004. С. 10–17 ; Сорокин В. Д. О двух тенденциях, раз- рушающих целостность института административной ответственности // Сорокин В. Д. Избранные труды. СПб., 2005. С. 951–963 ; Щергин А. П. Административно-деликт- ное законодательство России: состояние, проблемы, перспективы // Административное право и административный процесс: актуальные проблемы / отв. ред. Л. Л. Попов, М. С. Студеникина. М., 2004. С. 166–180.
4. Денисенко В. В. Теория административно-деликтных отношений: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 13.
5. Агапов А. Б. Административная ответственность: учебник для магистров. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2013. С. 278.
6. Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Старилов Ю. Н. Административное право: учебник для вузов. 3-е изд., пересмотр, и доп. М. : Норма, 2007. С. 609.
7. Панова И. В. Административно-юрисдикционный процесс. Саратов : Светопись, 1998. С. 30.
8. Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2004. С. 140–141.
9. Налоги и налоговое право: учеб. пособие / В. Р. Берник, А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин, Е. А. Гринемаер [и др.] ; под ред. А. В. Брызгалина. М. : Аналитика- Пресс, 1997. С. 464.
10. Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001. № 2. С. 68–70.
11. Бахрах Д. Н. Административное право Российской Федерации: учебник. М., 1996. С. 330.

12. Ефремова Е. С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ): дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003. С. 43.
13. Панкова О. В. Производство по делам об административных правонарушениях в сфере налогообложения: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 9.

Ссылки

1. Кирин А. В. Административно-деликтное право: теория и законодательные основы. М., 2012. С. 266–267.
2. Например: Кирин А. В., Побежимова Н. И. Новой редакции КоАП РФ нужна новая Об- щая часть // Административное право и процесс. М., 2014. № 12. С. 8 ; Козлов Ю. М. Вступительная статья // Комментарий к Кодексу Российской Федерации об админи- стративных правонарушениях / под ред. Ю. М. Козлова. М., 2002. С. 87 ; Лапина М. А. Административная юрисдикция в финансовой сфере : монография. М. : Кнорус, 2015. С. 163–165 ; Салищева Н. Г. Проблемные вопросы института административной ответ- ственности в России // Административная ответственность: вопросы теории и практики / отв. ред. Н. Ю. Хаманева. М., 2004. С. 10–17 ; Сорокин В. Д. О двух тенденциях, раз- рушающих целостность института административной ответственности // Сорокин В. Д. Избранные труды. СПб., 2005. С. 951–963 ; Щергин А. П. Административно-деликт- ное законодательство России: состояние, проблемы, перспективы // Административ- ное право и административный процесс: актуальные проблемы / отв. ред. Л. Л. Попов, М. С. Студеникина. М., 2004. С. 166–180.
3. Денисенко В. В. Теория административно-деликтных отношений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. СПб., 2002. С. 13.
4. Агапов А. Б. Административная ответственность : учебник для магистров. 5-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2013. С. 278.
5. Бахрах Д. Н., Россинский Б. В., Старилов Ю. Н. Административное право : учебник для вузов. 3-е изд., пересмотр, и доп. М. : Норма, 2007. С. 609.
6. Панова И. В. Административно-юрисдикционный процесс. Саратов : Светопись, 1998. С. 30.
7. Футо С. Р. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук. Омск, 2004. С. 140–141.
8. Например: Налоги и налоговое право : учеб. пособие / В. Р. Берник, А. В. Брызгалин, А. Н. Головкин, Е. А. Гринемаер [и др.] ; под ред. А. В. Брызгалина. М. : Аналитика- Пресс, 1997. С. 464.
9. Например: Иванова В. Н. Соотношение правовых категорий «налоговый процесс» и «налоговое производство» и особенности их реализации в Налоговом кодексе РФ // Юрист. 2001. № 2. С. 68–70.
10. Например: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая : постатейный комментарий / под общ. ред. В. И. Слома. М. : Статут, 1998. С. 33.
11. Бахрах Д. Н. Административное право Российской Федерации : учебник. М., 1996. С. 330.
12. Ефремова Е. С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений (актуальные проблемы в свете нового КоАП РФ) : дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2003. С. 43.
13. Панкова О. В. Производство по делам об административных правонарушениях в сфере налогообложения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002. С. 9.