

В.В. Степанова, старший преподаватель кафедры
«Конституционное и административное право»
Тольяттинский государственный университет, Тольятти (Россия)

Ключевые слова: юридическая ответственность; виды юридической ответственности; налоговая ответственность; налоговые правонарушения; система юридической ответственности.

Аннотация: Актуальность темы исследования обусловлена неугасающими дискуссиями об определении места юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений в системе юридической ответственности. В настоящее время полемика подвергается возможности причисления юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений как к административному, так и к финансовому видам юридической ответственности, а также выделение ответственности за совершение налоговых правонарушений в качестве самостоятельного вида юридической ответственности.

Помимо этого интересным представляется выявление должной формулировки и возможности синонимичного употребления терминов «налоговая ответственность» и «юридическая ответственность за совершение налоговых правонарушений».

В ходе проведенного исследования было проанализировано российское налоговое законодательство, а также постановления Конституционного Суда РФ с целью выявления варианта употребления надлежащей юридической терминологии. Для определения места юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений в системе юридической ответственности были проанализированы меры правового воздействия, закрепленные в нормах налогового законодательства, и проведено их сравнение с мерами правового воздействия в иных отраслевых кодифицированных правовых актах. Помимо этого были проведены сравнения точек зрения по данному вопросу различных ученых-теоретиков и правоведов и проанализирован ход их мышления с целью выявления логических причинно-следственных связей и определения возможности принятия их суждений для последующих авторских умозаключений.

В ходе проведенного исследования установлено, что юридическая ответственность за совершение налоговых правонарушений не должна причисляться к виду административной ответственности по ряду причин. Сам законодатель также указывает на невозможность причисления юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений причисляться к виду административной ответственности в первых статьях соответствующих кодифицированных актов.

Юридическая ответственность, являясь центральной категорией общей теории права, раскрывает содержание многих правовых явлений, выявляя их формальное содержание [1; 2]. Юридическая ответственность находится в тесной взаимозависимости с правонарушением, которое определяет в значительной мере ее сущность [3–5].

Юридическая ответственность, как комплексный межотраслевой институт права, объединяет в себя отраслевые институты гражданско-правовой, дисциплинарной, финансовой, административной и уголовной ответственности. Теория права является динамичной наукой, положения которой развиваются вместе с обществом и государством, отражая при этом его эволюцию и соответствуя его потребностям. Так, в условиях возрастающего количества финансовых правоотношений объективно наступил момент для выделения финансово-правовой ответственности в самостоятельный вид ответственности [6].

Юридическая и финансовая ответственность соотносятся между собой как категории рода и вида, а институт финансовой ответственности представляет собой «сложное строение, система которого состоит из субинститута налоговой, бюджетной, валютной и банковской ответственности» [7]. При этом Д.А. Липинский подчеркивает, что не считает валютную, налоговую, банковскую и бюджетную ответственность самостоятельными видами и причисляет их к субинститутам финансовой ответственности [8]. В то же время существуют альтернативные точки зрения, в рамках которых налоговая ответственность причисляется к разновидностям не только финансовой, но и административной [9], и даже к уголовной ответственности [10], а также выделяется в качестве самостоятельного вида юридической ответственности. Но при существующем многообразии противоречий все авторы сходятся в одном: они называют налоговой ответственностью юридическую ответственность за правонарушения в сфере налоговых правоотношений, что указывает на единообразное применение

синонимичности данных понятий. Государственные органы также употребляют оба термина в своих правовых актах, но в то же время поправки, внесенные в Налоговый кодекс РФ [11] от 2006 года, ясно дают понять, что законодатель делает выбор в пользу правильности употребления термина «ответственность за совершение налоговых правонарушений» [12].

Налоговая ответственность рассматривается некоторыми авторами даже в качестве самостоятельного межотраслевого комплексного института, потому как нормы налогового кодекса активно используют меры административной и уголовной ответственности, не имея своей специфичной меры правового воздействия [13; 14].

Альтернативной представляется точка зрения, согласно которой налоговую ответственность следует причислять к административной, финансовой либо уголовной ответственности, каждый раз определяя характер совершенного правонарушения [15]. С подобным предложением нельзя согласиться на том основании, что многие виды правонарушений, особенно административного и уголовного характера, коррелятивны между собой. Грань, определяющая характер и тяжесть совершенного правонарушения, настолько тонка, что вряд ли позволит объективно определить степень опасности содеянного налогового правонарушения, что повлечет за собой ошибку при назначении наказания.

В самих нормах Налогового кодекса РФ повсеместно употребляется термин «ответственность за совершение налоговых правонарушений», но одновременно с этим в начальных положениях кодекса не дается легального определения данному понятию, что служит основой для распространения многочисленных споров о принадлежности налоговой ответственности к иным видам юридической ответственности, а также понимания сущности ее правовой природы.

Если возвратиться вновь к вышеуказанному факту о том, что налоговая ответственность не имеет самосто-

ательного специфичного вида меры правового воздействия, то возможно заметить, что большинство ее мер составляют штрафы – превалирующее административное взыскание. Именно по этому основанию большинство ученых склонно причислять налоговую ответственность именно к разновидности административной ответственности. Подтверждением тому является и сам процессуальный порядок наложения налоговых санкций, который совпадает с формой реализации административной ответственности. К тому же в июле 2001 года Конституционный Суд РФ вынес определение, в котором установил тождество между административными и налоговыми санкциями. Свою точку зрения Конституционный суд мотивировал следующим образом: «В соответствии с правовыми позициями, выраженными Конституционным Судом Российской Федерации в названных решениях, 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» [16]. На этом основании, кажется, нужно было бы подчиниться Постановлению Верховного Суда РФ и прекратить споры о принадлежности юридической природы налоговой ответственности, однако в пункте 3.1 данного Постановления делается отсылка на то, что вопрос о правовой природе штрафных санкций, налагаемых налоговыми органами за нарушение норм налогового законодательства, а также о конституционно-правовых принципах и критериях их применения ранее уже был разрешен Конституционным Судом Российской Федерации в Постановлениях от 17 декабря 1996 года. Подразумевается, что Постановления Верховного Суда РФ должны быть единообразными и последовательными, исходя из чего следует ожидать, что и в данном Постановлении мы найдем еще одно подтверждение принадлежности налоговой ответственности к виду административной ответственности. Однако, вопреки ожиданиям, в данном Постановлении сказано следующее: «Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств. Вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права.

Наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не

приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций» [17]. Таким образом, мы имеем два Постановления Верховного Суда РФ, в одном из которых указывается на самостоятельность налоговой ответственности исходя из характера налоговых имущественных отношений, несмотря на то, что подразумевают жесткую субординацию сторон, что все же характерно для административного права. В другом Постановлении указывается на явную принадлежность налоговой ответственности к разновидности административной ответственности и именно по причине наличия одинаковых мер правового воздействия. Однако факт того, что и административная, и налоговая юридическая ответственность используют одинаковую меру правового воздействия в виде штрафа, еще не является основанием для их соподчинения и не указывает на принадлежность налоговой к административной ответственности.

В этой связи необходимо вернуться к утверждению о том, что в настоящее время признана самостоятельность финансовой ответственности [18] как вида юридической ответственности с соответствующими ее субинститутами налоговой, бюджетной, валютной и банковской ответственности. Это суждение позволяет утверждать факт существования налоговой ответственности не внутри, а параллельно с административной ответственностью [19]. На недопустимость признания налоговой ответственности видом административной ответственности указывает также и тот факт, что законодатель указывает в статье 1 НК РФ на то, что «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из настоящего кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах», тем самым разграничивая административную и налоговую виды ответственности. Далее, в статье 2 НК РФ говорится, что «Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Если бы налоговые правонарушения имели отношение к административной ответственности, то законодатель должен был изложить последнюю строку абзаца следующим образом: «...привлечения к административной ответственности за совершение налогового правонарушения». Это указывало бы на принадлежность налоговой ответственности к виду административной. Помимо этой формулировки, положения норм НК РФ активно используют термин «налоговое правонарушение», что еще больше свидетельствует о различиях между административным и налоговым правонарушениями. Признание же налоговой ответственности субинститутом финансовой отрасли права означает ее обособленность и самостоятельность от иных правовых институтов.

Более того, в положениях статьи 62 НК РФ указывается, что «Срок уплаты налога, сбора и (или) страховых взносов не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов, сборов, страховых взносов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза». Тем самым законодатель явно указывает на необходимость разграничения административного и налогового правонарушений.

Несмотря на то, что и административная, и налоговая ответственность используют одинаковую меру правового воздействия – штраф, их природа начисления также раз-

лична. Так, в отличие от КоАП РФ, положения главы 16 НК РФ позволяют выделить два вида штрафов, которые могут быть выведены или в твердой денежной сумме, или в процентной доле по отношению к установленной стоимости объекта налогового правонарушения. В административном производстве существует иная система начисления штрафов – они могут также быть наложены в твердой денежной сумме или в процентной доле к стоимости объектов правонарушения, но также могут удваиваться в случае наступления рецидива правонарушения или исчислять свой процент по отношению к должностному окладу правонарушителя и т. п.

Учитывая большое количество противоречий и разногласий в самом законодательстве, Ю.А. Крохина призывает учитывать данное состояние российской правовой системы и считать, что юридическую ответственность за правонарушения в области налоговых правоотношений следует назначать исходя из характера правонарушения и вида затронутых правоотношений с учётом их отраслевой принадлежности – финансовой, таможенной, административной или уголовной [20]. Однако НК РФ содержит собственные меры правового воздействия, и если на практике будут применяться меры исходя из отраслевой принадлежности, то мы получим ситуацию, согласно которой налоговые меры правового воздействия не будут применяться на том основании, что будут применены меры финансовой, таможенной, административной или уголовной отраслей, что подразумевает необходимый отказ от мер воздействия со стороны НК РФ для недопущения возможного двойного наказания в соответствии с положением статьи 15 Конституции РФ, согласно которой «никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление».

Таким образом, на основании вышеприведенных доводов можно заключить следующее:

1. Правильным будет считаться название термина «ответственность за налоговые правонарушения», нежели термин «налоговая ответственность».

2. «Ответственность за налоговые правонарушения» и «административная ответственность» выступают как два самостоятельных вида ответственности.

3. Ответственность за налоговые правонарушения заключается в применении к субъекту налогового правоотношения, совершившему налоговое правонарушение, мер правового воздействия, предусмотренных действующим законодательством в порядке, определенном законом с целью наказания и принуждения к исполнению возложенной на субъект конституционной обязанности по соблюдению норм налогового права.

4. Ответственность за налоговые правонарушения можно назвать комплексным межотраслевым институтом права, потому как данный вид ответственности предполагает задействование мер различных видов ответственности – налогового, административного, гражданского и уголовного, исходя из характера совершенного правонарушения.

Статья выполнена при поддержке РГНФ, проект № 16-33-00017 «Комплексный, межотраслевой институт юридической ответственности: понятие, структура, взаимосвязи и место в системе права».

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. 950 с.

2. Степанова В.В. К вопросу о понятии юридической ответственности // Пробелы в российском законодательстве. 2015. № 5. С. 55–60.
3. Савельев Ю.М. К вопросу о юридической природе института юридической ответственности // Вестник Орловского государственного университета. Серия: Новые гуманитарные исследования. 2015. № 4. С. 389–392.
4. Базылев Б.Т. Юридическая ответственность. Красноярск: Краснояр. ун-т, 1985. 120 с.
5. Батыров С.Е. Финансово-правовая ответственность: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. 21 с.
6. Степанова В.В. Самостоятельность института финансово-правовой ответственности // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2016. № 2. С. 72–75.
7. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности. Тольятти: ВуиТ, 2003. 179 с.
8. Липинский Д.А. К вопросу о структуре института юридической ответственности // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. 2009. № 6. С. 62–67.
9. Кузьмичева Г.А., Калинина Л.А. Административная ответственность. М.: Юриспруденция, 2000. 464 с.
10. Савельев Ю.М. О понятии уголовно-правовой ответственности // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2016. № 3. С. 89–91.
11. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ: ред. от 28.12.2016 // Российская газета. 1998. № 148-149.
12. О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования: федеральный закон от 27.07.2006 № 137-ФЗ: ред. от 03.07.2016 // Российская газета. 2006. № 165.
13. Пепеляев С.Г. Основы налогового права. М.: ИнвестФонд, 2000. 496 с.
14. Чирков А.П. Ответственность в системе права. Калининград: Калининград. ун-т, 1996. 77 с.
15. Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: ЮрИнфоР, 2001. 360 с.
16. Определение Конституционного Суда РФ от 05.07.2001 № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации «О налоговых органах Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2001. № 34. Ст. 3512.
17. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета. 1996. № 247.
18. Сатарова Н.А. Финансовая ответственность: тезисы докладов международной научно-практической конференции. Саратов: СарГУ, 2003. 74 с.
19. Козырев А.А. Некоторые вопросы ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах // Государство и право. 2004. № 4. С. 80–84.
20. Крохина Ю.А. Ответственность за нарушение налогового законодательства: понятие, стадии и механизм реализации // Хозяйство и право. 2003. № 5. С. 102–111.

**THE PLACE OF RESPONSIBILITY FOR COMMISSION OF TAX OFFENCES
IN SYSTEM OF LEGAL RESPONSIBILITY**

© 2017

V.V. Stepanova, senior Lecturer of “Constitutional and Administrative Law” department
Togliatti State University, Togliatti (Russia)

Keywords: legal responsibility; types of legal responsibility; tax responsibility; tax offenses; system of legal responsibility.

Abstract: Relevance of a subject of a research is caused by undying discussions about definition of the place of legal responsibility for commission of tax offenses in system of legal responsibility. Now polemic the possibility of reckoning of legal responsibility for commission of tax offenses both to administrative, and to financial is exposed to types of legal responsibility, and also allocation of responsibility for commission of tax offenses as an independent type of legal responsibility.

In addition detection of the due formulation and a possibility of the synonymous use of the terms “tax responsibility” and “legal responsibility for commission of tax offences” is represented interesting.

During the conducted research the Russian tax law, and also resolutions of the Constitutional Court of the Russian Federation for the purpose of identification of option of the use of an appropriate legal language has been analysed. For definition of the place of legal responsibility for commission of tax offenses in system of legal responsibility the measures of legal influence fixed in standards of the tax law have been analysed and comparison with measures of legal influence in other industry codified legal acts is carried out them. Comparisons of the points of view on the matter of various scientists-theorists and jurists have been in addition carried out and the course of their thinking for the purpose of identification of logical relationships of cause and effect and definition of a possibility of acceptance of their judgments for the subsequent author’s conclusions is analysed.

During the conducted research it is established that legal responsibility for commission of tax offenses shouldn’t be ranked as a type of administrative responsibility for a number of reasons. The legislator also points to impossibility of reckoning of legal responsibility for commission of tax offenses to be ranked as a type of administrative responsibility in the first articles of the relevant codified acts.