

*А.Ю. Смагина*, старший преподаватель кафедры  
«Гражданское право, гражданский процесс и трудовое право»  
Тольяттинский государственный университет, Тольятти (Россия)

**Ключевые слова:** Налоговый кодекс РФ; налоговая санкция; поощрительный характер; налоговое право.

**Аннотация:** В данной статье исследуется проблема установления и применения налоговой санкции с двух точек зрения: с одной она рассматривается как ее карательная мера, а с другой – как инструмент мотивации налогоплательщиков, побуждающий к соблюдению норм налогового законодательства – позитивная налоговая санкция. Развитие законодательства и теории права подтолкнуло к такому рассмотрению вопроса о санкциях, предлагая изучать принципы их установления и применения. Среди основных принципов и требований установления и применения налоговых санкций в статье установлены: требование дифференциации, соизмеримости меры ответственности с правонарушением, однократности, индивидуализации и другие. Кроме того, в статье рассмотрены особенности использования важной категории для применения налоговых санкций – срока давности.

Актуальность темы обусловлена тем, что в настоящее время применение налоговых санкций карательного характера относится к распространенным инструментам борьбы с правонарушителями налогового законодательства. Предлагаемая к рассмотрению проблема установления и применения налоговых санкций позволяет обратить внимание на возможность применения инструментов, мотивирующих к соблюдению норм права. Это обеспечивает доверие налогоплательщиков к контролирующим органам и позволяет направить усилия на оптимизацию бизнес-процессов. Исследованию данной проблемы посвятили свои научные труды такие ученые, как А.А. Гогин, А.А. Мусаткина, А.В. Малько, О.М. Киселева и прочие [1–5].

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. В соответствии с пунктом 1 статьи 114 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) ответственность за налоговые правонарушения находит свое выражение в соответствующей части нормы права, называемой санкцией [6]. Налоговая санкция представляет собой форму реагирования государства на нарушение налогового законодательства и является внешним материальным выражением государственно-властного принуждения за совершение налогового проступка. Рассматривая трактовку термина «санкция» в юридической литературе и законодательстве, можно прийти к выводу, что он употребляется в самом широком смысле и имеет различные значения. Согласно мнению А.А. Мусаткиной, можно выделить четыре различных определения данного термина: под санкцией понимается часть правовой нормы, содержащая указание на меры государственного принуждения относительно правонарушителя; санкция представляет собой государственную меру, которая применяется к лицу, совершившему правонарушение, а также формы и меры ответственности, содержащиеся в правовых нормах и обладающие карательным характером [4]. Санкция рассматривается в виде разрешения, подтверждения, утверждения чего-либо вышестоящим компетентным органом; санкция представляет собой меру принуждения в целях осуществления ответственности за совершенное противоправное деяние (бездействие).

К базовому принципу установления и применения налоговых санкций относится тот факт, что они взыскиваются с налогоплательщиков как в судебном порядке, так и во внесудебном порядке, то есть по решению налогового органа. В отношении судебного порядка, при взыскании налоговой санкции с юридического лица или индивидуального предпринимателя, исковое заявление подается в арбитражный суд. Если же налоговая санкция взыскивается с физического лица, исковое заявление направляется в суд общей юрисдикции. Следует отметить,

что при установлении и назначении мер юридической ответственности за нарушения налогового законодательства необходимо соблюдать установленные законодательством принципы.

В юридической литературе принято различать следующие требования и принципы, соблюдение которых гарантирует правомерное установление и применение мер ответственности при нарушении налогового законодательства:

а) требование дифференциации. Заключается в разграничении причин совершения налоговых правонарушений и их последствий. Так, большая часть правонарушений в сфере законодательства о налогах и сборах связана с фактом неуплаты или неполной, несвоевременной уплаты сумм налога или сбора. Однако последствия таких правонарушений могут иметь различную почву и причины.

Среди наиболее опасных деяний следует рассматривать сокрытие объектов налогообложения путем намеренного искажения данных учета и отчетности, в то время как наименьшую опасность для общества несет занижение налоговой базы путем различных непреднамеренных ошибок ее исчисления.

Несмотря на то, что последствия обоих нарушений идентичны, правовой принцип справедливой ответственности подразумевает применение различных мер воздействия к лицам, совершившим правонарушение, в зависимости от тяжести содеянного. Исходя из этого, к примеру, при сокрытии объектов налогообложения применяется не только административная, но и в уголовная ответственность, когда занижение налоговой базы, совершенное по неосторожности, карается лишь административными мерами воздействия. Таким образом, наказание за налоговое правонарушение должно соизмеряться с результатом содеянного и с учетом причиненного вреда;

б) требование соизмеримости меры ответственности с правонарушением. Данный принцип подразумевает зависимость штрафа, взыскиваемого за правонарушение, приводящие к недоимке, от суммы такой недоимки, которая выражает вред, нанесенный государственному бюджету. Таким образом, штрафы за налоговые правонарушения, которые приводят к невыполнению налогового обязательства, должны взиматься с учетом последствий противоправных действий (бездействия) и размера образовавшейся недоимки;

в) требование однократности предполагает невозможность повторного наказания нарушителя за одно и то же налоговое правонарушение;

г) требование индивидуализации – каждое налоговое правонарушение должно быть рассмотрено с точки зрения причин, его вызвавших, обстоятельств его совершения и т. д.;

д) требование обоснованности предполагает, что размеры санкций должны быть обоснованы с точки зрения

противостоянию конкретному правонарушению: они могут преследовать цели наказания виновного и общей превенции. В том случае, если применение санкций преследует другие цели, это является нарушением требований обоснованности. Это обусловлено тем, что исходя из содержания ст. 57, 71, 72, 75 Конституции РФ, налоги и сборы выступают в роли базы формирования бюджета. Исходя из этого, можно заключить, что придание финансового и бюджетного значения штрафам является нарушением ч. 2 ст. 6 Конституции РФ, которая гласит о том, что граждане несут равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ.

е) требование нерепрессивности заключается в понимании того факта что в правовом государстве (в отличие от тоталитарного) право – это не средство принуждения и подавления личности посредством репрессий, а механизм, направленный на координирование различных общественных интересов. Нерепрессивный характер применения санкций за налоговые правонарушения предполагает наложение взысканий с учетом материального положения субъекта ответственности, а также отсутствие необратимого характера последствий при применении штрафа за налоговые правонарушения для возможности лица получать доход.

В соответствии с п. 2 ст. 114 НК РФ, если в случае рассмотрения налоговым органом или судом фактов, которые были выявлены при проверке налогоплательщика или налогового агента, установлены смягчающие обстоятельства, размер штрафа должен быть уменьшен [6]. Однако законодатели не установили нижний предел при снижении штрафов, равно так же, как и не предусмотрели исчерпывающий перечень обстоятельств, которые могут оказать влияние на размер санкции. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 11 июня 1999 г. № 41/9 установило, что «суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза» [7]. В том случае, если суд или налоговый орган решит, что совершение повторного правонарушения было при стечении смягчающих обстоятельств, он может не увеличивать размер штрафа или же увеличить его незначительно [8]. Согласно п. 4 ст. 114 НК РФ, штраф ни при каких обстоятельствах нельзя увеличивать больше чем на 100 % [6]. Однако некоторые ошибочно трактуют наоборот: во всех случаях штраф обязательно должен быть увеличен на 100 %.

Пунктом 6 ст. 114 НК РФ установлен первоочередной порядок взыскания недоимки, затем пени и в последнюю очередь – штрафов [6]. В случае, когда у субъекта имеется прочая задолженность, очередность взыскания санкций устанавливается в порядке, установленном гражданским законодательством РФ. При этом следует помнить, что бывают ситуации, когда уголовное дело возбуждается по истечении шести месяцев после взыскания санкций, и факт прекращения такого дела не является условием для обнуления и исчисления заново срока взыскания санкций [9]. В том случае, когда уголовное дело прекращается, и отпадают обстоятельства, препятствующие взысканию, исчисление прерванного срока продолжается. Важным аспектом в отношении применения налоговых санкций является исчисление срока давности [10]. Он установлен в статье 113 «Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» [6].

Исходя из того, что уголовное дело может быть возбуждено многократно по одним и тем же фактам, порядок исчисления срока давности взыскания санкций может повторяться не один раз и по прошествии времени

возможно существенно изменение значения наложенного взыскания. Для применения института давности необходимо утвердить, какие периоды не учитываются при исчислении срока давности, так как в НК РФ отсутствуют основания для прерывания течения срока давности, за исключением случая, когда налогоплательщик препятствовал проведению проверки, в том числе и возбуждения уголовного дела.

Законодатель установил, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли 3 года. При этом исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ [6].

Течение срока давности привлечения к ответственности может приостанавливаться. Так, в НК РФ установлено, что если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации, то срок исковой давности может быть приостановлен.

Моментом приостановления течения срока давности считается день составления акта, соответствующего тому, что при проведении налоговой проверки со стороны налогоплательщика были предприняты действия по воспрепятствованию доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения.

В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 21 с.
2. Гогин А.А. Налоговые льготы как стимул для налогоплательщиков // *Налоги-журнал*. 2015. № 3. С. 41–44.
3. Киселева О.М. Поощрение как метод правового регулирования : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 38 с.
4. Малько А.В. Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект. Саратов: СГУ, 1994. 40 с.
5. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности // *Журнал российского права*. 2005. № 10. С. 142–151.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ; ред. от 03.07.2016 с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2016 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru.
7. О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Президиума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11 июня 1999 г. № 41/9 // Консультант Плюс: справочно-правовая система. URL: consultant.ru.
8. Писарева Е.Г. Субъекты налоговых правоотношений в системе субъектов финансового права // *Налоги-журнал*. 2015. № 2. С. 32–34.
9. Репетева О.Е. Классификация юридической ответственности // *Вектор науки Тольяттинского государ-*

ственного университета. Серия: Юридические науки.  
2014. № 1. С. 68–70.  
10. Филиппова Н.А., Макевнина Д.Ю. Направления по-

вышения эффективности налогового контроля за на-  
логовыми правонарушениями // Экономика. Управле-  
ние. Право. 2012. № 8-1. С. 12–14.

## PRINCIPLES FOR ESTABLISHING AND USE TAX SANCTIONS

© 2016

*A. Yu. Smagina*, assistant professor of the chair “Civil law, civil procedure and Labor Law”  
*Togliatti State University, Togliatti (Russia)*

*Keywords:* Tax Code; tax penalty; a promotional character; the tax law.

*Abstract:* This article examines the problem of the establishment and application of the tax penalties c two points of view: the one she considered her a punitive measure, but on the other – as a motivation tool taxpayers, prompting to the norms of the tax legislation – the positive tax penalty. The development of law and legal theory pushed to such a consideration of the question of sanctions, offering to study the principles of their establishment and use. Among the basic principles and requirements of the establishment and application of tax penalties in the article is installed: the requirement of differentiation commensurate accountability measures to the offense, once, personalization and more. In addition, the article examines the use of an important category for the application of tax penalties – statute of limitations.