

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

Ключевые слова: налоговое правонарушение; налоговая ответственность; Налоговый кодекс РФ; Кодекс РФ об административных правонарушениях; Уголовный кодекс РФ; субъект правонарушения.

Аннотация: В статье рассматривается проблема самостоятельности налоговой ответственности и ее взаимосвязь с другими видами ответственности, что обусловлено различием мнений ученых по данному вопросу. Определяется место налоговой ответственности в системе видов юридической ответственности.

Актуальность темы обусловлена тем, что в настоящее время в теории права еще не определено место ответственности за совершение налоговых правонарушений (налоговой ответственности) в качестве элемента системы видов юридической ответственности. Современное налоговое законодательство, основой которого является Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ), не располагает нормативным определением налоговой ответственности, что является одной из причин актуализации изучаемого вопроса и основой для признания налоговой ответственности в качестве несостоятельного вида юридической ответственности многими современными учеными [1]. Однако анализируя и обобщая положения НК РФ, можно прийти к выводу, что налоговая ответственность предполагает процесс применения к виновному в совершении налогового правонарушения лицу предусмотренных Налоговым НК РФ налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов) [1].

Целью статьи является определение места налоговой ответственности в системе юридической ответственности путем исследование различных точек зрения ученых и специалистов по отношению к самостоятельности ответственности за налоговые правонарушения. Изучению данной проблемы посвятили свои научные труды такие ученые, как А.А. Гогин, А.В. Брызгалин, И.И. Кучеров и прочие [2; 3]. Тем не менее исследуемый вопрос остается актуальным в виду отсутствия единообразного мнения в части отнесения налоговой ответственности к одному из видов юридической ответственности (например, административной) или выделение его как самостоятельного элемента.

Для определения места налоговой ответственности в системе юридической ответственности, обратимся к более общему термину – «ответственность». Данное определение используется во многих значениях, тем не менее оно не теряет своего смысла и означает взаимную связь человека с другими людьми, с обществом или государством, когда объект отвечает за свое поведение, учитывает предъявляемые к нему требования и сопоставляет свои поступки с существующими правилами и ценностями. Иными словами, понятие «ответственность» в широком смысле предполагает, что лицо осознает свои обязанности и обладает способностью отвечать за свои поступки.

В рамках права термин «ответственность» несет ту же смысловую нагрузку, но рассматривается в более узком понимании: в юридическом смысле ответственность определена как реакция государства на факт нарушения правовых норм, то есть на совершение правонарушения. Из этого вытекает определение юридической ответственности – применение к лицу, совершившему правонарушение, предусмотренных законом мер государственного принуждения в форме лишения личного или имущественного характера. Термин «юридическая ответственность» используется достаточно часто, что обуславливает его актуальность. Кроме того, каждой отрасли права характерна специализированная трактовка такого понятия. Но, несмотря на различия отраслей права, термин «юридическая ответственности» обладает рядом универсальных признаков, представленных

на рисунке 1. Кроме них, в юридической литературе выделяют такие признаки реализации юридической ответственности, как законность, однократность применения наказания, объективность наказания, неотвратимость наказания, своевременность наказания, целесообразность и гуманизм, ответственность только за вину.

Юридическая ответственность призвана выполнять три основные функции: предупредительную – побуждение к соблюдению установленного законодательством порядка; карательную – наложение на лицо, совершившее правонарушение, ответственности различного характера; восстановительную – процесс регенерации ущемленных и нарушенных вследствие осуществленного правонарушения правовых отношений и связей.

Неотъемлемой частью и обязательным, фактическим основанием юридической ответственности является сам факт правонарушения. Юридическим основанием служит юридическая норма, акт применения права, посредством которого предусматривается наказание за конкретное правонарушение. Исходя из отраслевой принадлежности юридических норм, принято различать целый ряд видов юридической ответственности, представленных на рисунке 2.

Придерживаясь точки зрения самостоятельности налоговой ответственности, данный вид отражен на рисунке как обособленный элемент, а не в составе других видов юридической ответственности. Отметим тот факт, что налоговой ответственности присущи основные признаки юридической ответственности, что позволяет говорить о ней как о важном элементе системы юридической ответственности. В то же время она обладает некоторыми специфическими характеристиками, что продиктовано особенностями финансовой ответственности, которая предшествовала ответственности за налоговые правонарушения и была предусмотрена ст. 13 Закона РФ от 27.12.1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». При этом в Законе не содержалось прямого определения термина «финансовая ответственность»: оно было раскрыто позже в постановлениях ВАС РФ по налоговым спорам и широко использовалось в письмах федеральной налоговой службы России. Некоторые ученые и сегодня придерживаются позиции тождественности финансовой и налоговой ответственности. Подтверждением этого мнения служит и тот факт, что возникновение термина «финансовая ответственность» обусловлено позиционированием налогового законодательства только как составной части финансового законодательства.

С другой стороны, при изучении взаимосвязи между финансовой и налоговой ответственностью единственным общим для них элементом является сфера применения, тогда как различия двух видов ответственности очевидны: финансовая ответственность выполняет право-восстановительную функцию, а налоговая – карательную или «штрафную». В редких случаях ответственность за налоговые правонарушения имеет правовосстановительный характер, что не является основанием для рассмотрения ее как элемента финансовой ответственности.



Рис. 1. Признаки юридической ответственности



Рис. 2. Виды юридической ответственности

Многие специалисты придерживаются мнения, что налоговая ответственность не является самостоятельным видом ответственности, в отличие от гражданской, материальной, административной и уголовной ответственности. Такую точку зрения ученые аргументируют отсутствием достаточных оснований для выделения ответственности за налоговые правонарушения как отдельного элемента системы юридической ответственности. Противоположной позиции придерживается и законодатель: анализируя действующие положения НК РФ и Кодекса РФ об административных правонарушениях (далее – КоАП), можно проследить достаточно однозначную позицию в отношении данной проблемы: налоговая ответственность – это самостоятельный вид ответственности [1, с. 6]. Так, например, А.А. Гогин в своих трудах относит налоговую ответственность к самостоятельному виду юридической ответственности, который обусловлен двумя противоположными свойствами [2; 3]:

1) позитивное – имеет постоянный, созидательный характер, играет главенствующую роль и свойственна большинству субъектов налоговых правоотношений;

2) негативное – является временным явлением, возникающим в результате нарушения требований правовых норм.

А.В. Брызгалов придерживается аналогичной точки зрения и подчеркивает сформировавшийся и четко выраженный в российской правовой системе характер такого правового явления, как налоговая ответственность. В результате анализа представленных выше точек зрения можно сделать о вывод правомерности и рациональности отнесения ответственности за налоговые правонарушения к самостоятельному виду – налоговой ответственности.

Противоположное мнение у С.Г. Пепеляева, который в своих трудах рассматривает налоговую ответственность как комплексный институт, который объединяет нормы различных отраслей права, направленных на защиту налоговых правоотношений. По его мнению, нарушение налогового законодательства в зависимости от вида и тяжести деяния влечет за собой применение мер только административной или уголовной ответственности. Данная точка зрения предлагает рассматривать на-

логовую ответственность как межотраслевой институт.

Особого мнения придерживается И.И. Кучеров: он определяет принцип отнесения ответственности к налоговой в зависимости от того, какое именно нарушение законодательства о налогах и сборах содержится в основе анализируемой ответственности. Так, ответственность может классифицироваться как разновидность финансовой, административной или уголовной ответственности. При этом лица, виновные в совершении налоговых правонарушений, привлекаются к налоговой ответственности, которая является разновидностью финансовой.

Несмотря на множество мнений российских специалистов, большинство ученых относят ответственность, установленную нормами НК РФ, к административной ответственности. Данная позиция основывается на следующих аргументах, представленных на рисунке 3.

Представленные на рисунке 3 основания свидетельствуют о том, что налоговую ответственность следует рассматривать как подвид административной. Однако положения статьи 10, 106, пунктов 1, 3 и 4 статьи 108 части первой НК РФ свидетельствуют об ограниченности ответственности за нарушение налогового законодательства от других видов ответственности, среди которых и административная [1]. Например, исключительно в рамках НК РФ могут быть установлены виды налоговых правонарушений, порядок и меры налоговой ответственности за них. Прочие нормативно-правовые акты, акты применения права не содержат правовые нормы, регулирующие порядок ответственности за налоговые правонарушения. Вместе с этим, факт нарушения законодательства о налогах и сборах влечет за собой применение мер административной, уголовной и иной ответственности. Рассматривая содержание пунктов 3 и 4 статьи 108 НК РФ, следует отметить тот факт, что меры административной ответственности могут быть применены только к лицам, которые не являются субъектами налоговых правоотношений, и, следовательно, не относятся к субъектам налоговой ответственности [1]. Иными словами, административная ответственность в сфере налоговых правонарушений касается только должностных лиц предприятий-налогоплательщиков. Это положение

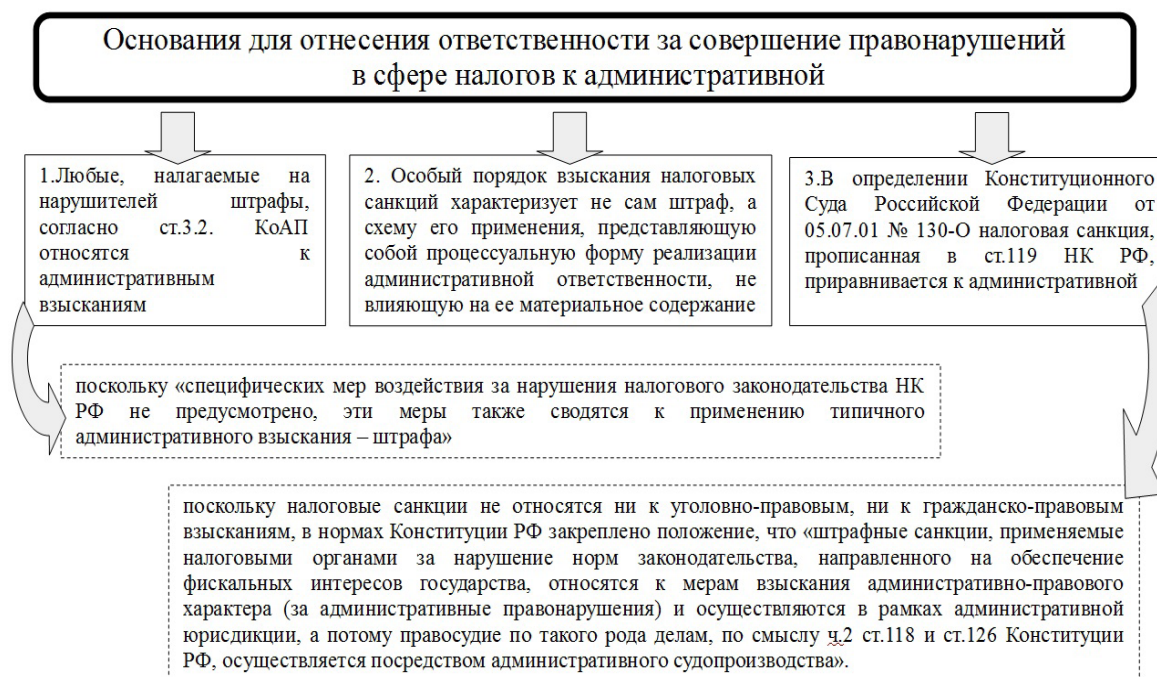


Рис. 3. Основания для отнесения ответственности за совершение налоговых правонарушений к административной ответственности

является основой для установления административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов (ст. 15.3–15.11 КоАП) [4]. Необходимо обращать внимание на следующий факт: независимо от того, что в санкциях норм КоАП РФ в качестве субъекта ответственности выступают должностные лица (а в соответствии со статьей 2.4 КоАП РФ граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, несут административную ответственность как должностные лица), за правонарушения в области налогов и сборов эти же граждане могут нести только налоговую или уголовную ответственность, так как являются налогоплательщиками [4]. Иными словами, отдельные граждане, в том числе ИП, нарушившие законодательство о налогах и сборах, понесут уголовную (п. 3 ст. 108 НК РФ) или налоговую ответственность, а организации (юридические лица) – только налоговую. Единственным административным правонарушением в области налогов и сборов, субъектом которого может выступать гражданин, является правонарушение, содержащееся в части 1 статьи 15.6 «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» КоАП РФ [4]. Так, гражданин только в этом случае может выступать в качестве третьего лица, которое не относится к категории налогоплательщиков.

Несмотря на исключительный характер субъекта ответственности, в юридической литературе отсутствует единая точка зрения по поводу выделения налоговой ответственности как отдельного вида. Тем не менее на самостоятельность налоговой ответственности и ее отграничение от административной ответственности влияет фискальный характер отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Так, исследуя налоговые правоотношения с точки зрения их административного регулирования (ст. 2.1 КоАП РФ), не следует забывать об их экономической природе, об их роли в развитии экономического потенциала страны [4]. Исходя из этого, можно утверждать, что налоговые правоотношения не могут быть обеспечены привычными мерами административного воздействия. Так, посредством применения карательных мер воздействия за налоговые правонарушения и стимулирования налогоплательщиков к уплате, используя негативные санкции в виде штрафов, пени и пр., государство обрекает предпринимательство и население на отсутствие перспективы развития экономики и регрессу.

Независимо от различной природы двух видов ответственности, очевиден тот факт, что налоговая и административная ответственности очень близки. Это требует от законодателя четко установленных норм, которые должны определить состав как налоговых, так и административных правонарушений. В сфере разграничения области ведения в отношении правонарушений, важным явля-

ется Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», принятое до издания КоАП РФ [4]. Согласно данному Постановлению, для решения вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц (пункт 7 статьи 101 Кодекса) суд должен опираться на тот факт, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться и как налоговое и как иное. В этой связи очевидна невозможность привлечения налогоплательщика – физического лица за совершенное им деяние к налоговой и иной ответственности.

Если рассматривается ответственность должностных лиц организаций-налогоплательщиков (пункт 4 статьи 108, пункт 7 статьи 101 НК РФ), следует помнить, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений [1]. Это означает, что они не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ [1]. В таком случае, при наличии соответствующих оснований, они могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности.

Несмотря на различия в мнениях ученых и специалистов в области налогового (финансового) права об особенном характере налоговой ответственности и выделении ее как самостоятельного вида в системе юридической ответственности, неоспоримым является тот факт, что основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение. При этом под налоговым правонарушением, в соответствии со ст. 106 НК РФ, понимается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность [1]. НК РФ регламентирует порядок и условия привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Так, к налоговой ответственности могут быть привлечены как предприятия, так и физические лица (с шестнадцати лет) в случаях, предусмотренных гл. 16 Налогового кодекса. В ст. 108 НК РФ содержатся следующие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

1) к ответственности юридические и (или) физические лица привлекаются исключительно по основаниям и в порядке, предусмотренными НК РФ [1];

2) ответственность за налоговое правонарушение, которое совершено физическим лицом, наступает в случае, когда есть определенность в том, что деяние не содержит признаков состава преступления, регламентированных Уголовным кодексом РФ [5].

Деяние может быть отнесено к налоговому правонарушению в случае наличия оснований, представленных на рисунке 4.



Рис. 4. Основания для отнесения деяния к налоговому правонарушению

Таким образом, юридическая ответственность за налоговые правонарушения находится в тесной взаимосвязи с административной и уголовной ответственностью, вследствие чего возникает разница в трактовках изучаемого понятия и определения его места в юридической науке. Возникновение разногласий по поводу самостоятельности налоговой ответственности или рассмотрения ее в качестве «придатка» административной и уголовной ответственности обусловлено достаточно непродолжительным временем существования налогового законодательства РФ в его современном виде: Налоговый кодекс, принятый в 1999 году, претерпел значительные изменения и корректировки, которые «отшлифовывая» его, избавляли законодательство от ошибок и неточностей, делали его устойчивым к изменениям внешней среды, охватывающим все налоговые правоотношения.

Убеждены, что с развитием налогового законодательства, ответственность за налоговые правонарушения будет все больше признаваться специалистами и учеными в области юриспруденции в качестве самостоятельной правовой категории, которая обладает специфическими признаками, регламентируется Налоговым кодексом Российской Федерации и предусматривает собственные меры как карательного, правоохранительного так и поощрительного характера, направленные на нарушителя в качестве наказания за противоправно совершенное деяние или бездействие.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ: ред. от 08.06.2015 // Консультант-Плюс: справочно-информационная система. URL: consultant.ru.
2. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 21 с.
3. Гогин А.А. К вопросу об уточнении отдельных положений налогового кодекса Российской Федерации // Актуальные проблемы правоведения. 2005. № 3. С. 182–186.
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ: ред. от 13.07.2015. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ: ред. от 16.07.2015 // Консультант-Плюс: справочно-информационная система. URL: consultant.ru.
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ: ред. от 29.06.2015 // Консультант-Плюс: справочно-информационная система. URL: consultant.ru.
6. О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса РФ: Федеральный Закон от 29.12. 2014 г. № 447-ФЗ // Консультант-Плюс: справочно-информационная система. URL: consultant.ru.
7. Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (утратил силу): Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (ред. от 11.11.2003) // Консультант-Плюс: справочно-информационная система. URL: consultant.ru.
8. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности // Журнал российского права. 2005. № 10. С. 142–151.
9. Репетева О.Е. Юридическая ответственность за семейные, финансовые и экологические правонарушения как межотраслевой институт права // Право и государство: теория и практика. 2010. № 3. С. 135–139.

THE TAX RESPONSIBILITY AS AN INDEPENDENT TYPE IN A SYSTEM OF THE LEGAL RESPONSIBILITY

© 2016

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

Keywords: tax offenses; tax liability; the Tax Code; the Code of Administrative Offences; the Criminal Code of the Russian Federation; the subject of the offense.

Abstract: The article discusses the problems of tax liability's independence and its relationship with other types of liability due to difference of opinions of scientists on the issue. Determined the place of the tax liability in the kinds of legal responsibility.