

УДК 347.73+342.9

Романков А. Н.
Romankov A. N.

НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ КАК ВИД ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

TAX LIABILITY AS TYPE OF LEGAL RESPONSIBILITY

В статье приведены аргументы в пользу того, что налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности. Выделены приоритетные направления доктринальной проработки налоговой ответственности с учетом достижений теории права и отраслевых наук.

The article provides the reasons for the fact that a tax liability is an independent type of legal responsibility. Priority guidelines for the doctrinal study of tax liability are emphasized considering achievements of the legal theory and branch sciences.

Ключевые слова: виды юридической ответственности, налоговая ответственность, налоговое правонарушение.

Keywords: types of legal responsibility, tax liability, tax offense.

В литературе нет единства в понимании налоговой ответственности. Термин использовали как собирательное понятие, включающее и представляющее разнообразные виды юридической ответственности, установленные за различные нарушения законодательства о налогах и сборах [1, с. 166]: включали в нее «ответственность налоговых, таможенных органов и их должностных лиц» [2, с. 76]; относили к налоговым правонарушениям составы, закрепленные в Уголовном кодексе и Кодексе об административных правонарушениях [3, с. 188]; рассматривали как разновидность административной [4–6] или финансовой [7–8] ответственности; как самостоятельный вид юридической ответственности [9] и др.

В Налоговом кодексе Российской Федерации (НК РФ) термин «налоговая ответственность» используется только один раз (в п. 8 ст. 101 НК РФ) без раскрытия его содержания. Однако из указанной нормы следует, что синонимом «налоговой ответственности» является «ответственность за совершение налоговых правонарушений» [10]. Аналогичное мнение высказывала В. А. Кинсбургская [11]. Указанный вывод подтверждается п. 3 ст. 3 Федерального закона от 24.11.2014 №376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)», где идет речь о «вынесении решений о привлечении к налоговой ответственности» при «привлечении к ответственности за налоговое правонарушение» [12].

Для анализа специфики отдельных видов ответственности используют такие признаки, как собственное нормативное, процессуальное и фактическое основание, субъектный состав, процедура [13]. Рассмотрим налоговую ответственность с этой точки зрения, опираясь при этом главным образом на нормы НК РФ.

1. Положения об ответственности за налоговые правонарушения обособлены в едином кодифицированном законодательном акте федерального уровня – НК РФ.

2. В ст. 106 НК РФ определено самостоятельное фактическое основание налоговой ответственности – налоговое правонарушение.

По мнению А. В. Демина, «анализ налогового правонарушения как основания налоговой ответственности позволяет сделать вывод о его идентичности административному проступку» [5]. Полагаем, что некоторая схожесть нормативных определений налогового и административного правонарушения (от себя добавим – есть схожесть и с определением преступления) не является основанием для такого вывода. Налоговое правонарушение обладает,

прежде всего, специфической противоправностью. Обязанность, невыполнение которой влечет за собой налоговую ответственность, должна быть определена только в налоговом законодательстве. Последнее подтверждается судебной практикой.

В ч. 1 ст. 2.1 Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации (КоАП РФ), содержащей понятие административного правонарушения, нет упоминания о НК РФ как о нормативном акте, которым предусмотрена административная ответственность [14]. Вряд ли это лишь терминологическая неточность законодателя, как считают некоторые авторы [3, с. 404]. Разграничению ответственности за совершение налогового правонарушения и других видов ответственности посвящены п. 3 и п. 4 ст. 108 НК РФ, но особенно четко это выражено в п. 15 ст. 101 НК РФ, посвященной действиям должностных лиц налоговых органов при выявлении в ходе проверки признаков административных правонарушений.

3. Для каждого вида юридической ответственности характерна детальная регламентация специфического процесса ее применения. Налоговая ответственность также характеризуется такой процедурой. По не вполне понятным причинам она закреплена главным образом в нормах гл. 14 «Налоговый контроль» раздела V НК РФ, а не в разделе VI «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение».

В п. 3 ст. 108 НК РФ определен специальный документ, являющийся процессуальным основанием налоговой ответственности – вступившее в силу решение налогового органа.

4. Налоговое законодательство предусматривает собственные меры ответственности за налоговые правонарушения – налоговые санкции (п. 1 ст. 114 НК РФ). Чаще термин «санкция» используют в ином значении – как часть нормы, в которой закреплены негативные последствия, возможные меры воздействия за нарушение определенных в диспозиции правил поведения. Административное и уголовное законодательство используют понятие наказания, совершение дисциплинарного проступка влечет взыскание. Возможно, отказ от употребления последних в пользу термина «санкция» был призван подчеркнуть особенность налоговой ответственности.

Согласно п. 2 ст. 114 НК РФ, налоговые санкции устанавливаются только в виде штрафов. В отличие от НК РФ, КоАП РФ предусматривает и другие меры ответственности (ст. 3.2 КоАП РФ).

В литературе отмечается, что «законодательство об административных правонарушениях не предусматривает применение праввосстановительных санкций в отношении нарушителей законодательства о налогах и сборах, поэтому к ним могут применяться только карательные санкции в виде штрафов. В случае налоговой ответственности мерами ответственности могут выступать и праввосстановительные санкции (взыскание недоимок и пени)» [15]. На этом основании делается вывод, что налоговая ответственность ближе к гражданско-правовой, чем к административной [16]. По мнению других авторов, пеня выступает санкцией за нарушение обязанности по уплате налогов и одновременно мерой имущественной ответственности [17, с. 36].

Однако п. 1 ст. 72, п. 2 ст. 75 НК РФ прямо говорят о пене как мере «обеспечения обязанности по уплате налога или сбора» [10] и не включает ее в число мер ответственности. Это подтверждают Конституционный, Верховный и Высший Арбитражный Суды Российской Федерации. Аналогичным образом взыскание недоимки, а также процентов (п. 10 ст. 176.1, п. 14 ст. 203.1 НК РФ) не относятся законодателем к мерам налоговой ответственности.

5. Субъектный состав. Право привлекать к ответственности за налоговые правонарушения делегировано специальным субъектам – налоговым органам. Виды субъектов налоговой ответственности (налогоплательщик, налоговый агент, иное лицо) названы в ст. 106 НК.

Отметим некоторую «разобщенность» норм о субъекте в НК РФ: возраст до 16 лет отнесен законодателем к обстоятельствам, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности (п. 3 ст. 109 НК РФ); подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ, схожий по содержанию с положениями о невменяемости в уголовном праве, находится среди обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения. Полагаем, что нормы о субъекте, подлежащем ответственности за налоговые правонарушения, логичнее было бы объединить в одной статье (ст. 107 НК РФ).

Итак, нормы налогового законодательства дают основания понимать налоговую ответственность в узком смысле – как ответственность за налоговые правонарушения, непосредственно предусмотренные в НК РФ. Несмотря на близость с административной ответственностью, законодатель не считает ее разновидностью последней. В НК РФ закреплены все специфические признаки налоговой ответственности, необходимые для того, чтобы считать ее самостоятельным видом юридической ответственности.

В свете сказанного использование понятия «налоговая ответственность» как собирательного, включающего разнообразные виды юридической ответственности за неуплату налогов, представляется неудачным. Ответственность за неуплату налогов, предусмотренная нормами различных отраслей права, и налоговая ответственность – не одно и то же. Для сравнения: за незаконные действия, скажем, с оружием или в сфере предпринимательства может наступить дисциплинарная, административная, гражданско-правовая, уголовная ответственность, но это не повод говорить об «оружейной» или «предпринимательской» ответственности.

А. В. Демин писал о двух вариантах развития общей теории ответственности: «традиционной универсализации» с сохранением четырехзвенной системы видов ответственности (уголовная, административная, гражданско-правовая, дисциплинарно-правовая) и создании «собственных, отраслевых видов ответственности наряду с предметом и методом, определяющих правовую специфику отрасли» [5]. Из изложенного следует, что при разработке налогового законодательства было отдано предпочтение последнему варианту. На сегодняшний день самостоятельность и автономность налоговой ответственности – реальность, зафиксированная в законодательстве.

Вместе с тем есть сторонники и у другого пути. Э. М. Цыганков указывал, что «КоАП с легкостью распадается на десяток «маленьких кодексов» – кодекс о транспортных правонарушениях, кодекс о правонарушениях в сфере управления и т. д.», «можно сбиться с учета, утонув в многообразии видов юридической ответственности» [18]. И. Д. Старовикова настаивала на том, что необходимо признать финансовую (и налоговую) ответственность в качестве разновидности административной ответственности. По этой причине все административные правонарушения необходимо сосредоточить в существенно обновленном КоАП РФ [19].

Как бы привлекательно ни выглядела идея о придании административной ответственности «надотраслевого» статуса и сосредоточении в КоАП РФ всех норм об административных правонарушениях по тому же типу, как это реализовано в уголовном праве, законодатель избрал другой путь. Нормативное регулирование налоговых отношений в отдельном кодексе и конструирование отдельного вида ответственности, в отличие от примеров Э. М. Цыганкова, учитывая важность, сложность и специфическое содержание налоговых правоотношений, социально обусловлено и оправдано как теоретически, так и практически.

Полагаем, что нормативное закрепление самостоятельности налоговой ответственности не отрицает необходимости ее серьезной доктринальной проработки с учетом достижений теории права и отраслевых наук (уголовного, административного права). Представляется, что наиболее приоритетными являются три направления.

Во-первых, уяснение содержания налоговой ответственности, ее соотношения с налоговой санкцией, правовой природы обстоятельств, исключających привлечение к ответственности (ст. 109 НК РФ) и вину (ст. 110 НК РФ). Следует рассмотреть возможность конструирования в НК РФ институтов освобождения от налоговой ответственности и взыскания санкции (пока есть только сроки давности – ст. 113 и ст. 115 НК РФ). Здесь могут помочь наработки науки уголовного права по вопросам соотношения уголовной ответственности и наказания, освобождения от уголовной ответственности и наказания, обстоятельств, исключających преступность деяния.

Во-вторых, анализ основания налоговой ответственности – налогового правонарушения. Рассмотрение понятия налогового правонарушения сквозь призму признаков преступления показывает, что в этой части далеко не все гладко: требуется научный анализ вопросов о соотношении деяния и последствий, противоправности, малозначительности, формах вины и др.

Наконец, третье направление – совершенствование законодательной процедуры привлечения к налоговой ответственности с учетом достижений КоАП РФ и уголовно-процессуального законодательства. В частности, в НК РФ не содержится определение доказательств, не закреплён их перечень, предмет доказывания (в какой-то мере этому понятию соответствует п. 5 ст. 101 НК РФ), недостаточно проработаны нормы о сборе, проверке, оценке доказательств налоговыми органами, о процессуальном статусе налогоплательщиков, привлекаемых к ответственности. Налоговый контроль и привлечение к налоговой ответственности должны рассматриваться как самостоятельные, хотя и взаимосвязанные категории. Необходимо дополнить НК РФ самостоятельной главой «Производство по делам о налоговых правонарушениях» раздела VI, в которую должны войти выделенные из главы 14 НК РФ и дополнительно разработанные процессуальные нормы.

Литература

1. Нехайчик В. К. Основы налогового права. Сургут : ИЦ СурГУ, 2001. 193 с.
2. Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Налоговое право: вопросы и ответы. М. : Новый юрист, 1998. 176 с.
3. Пепеляев С. Г. Налоговое право. М. : ФБК-Пресс, 2000. 608 с.
4. Бахрах Д. Н., Кролис Л. Ю. Административная ответственность и финансовые санкции // Журн. рос. права. 1997. № 8. С. 85–90.
5. Демин А. В. Налоговая ответственность: проблема отраслевой идентификации // Хозяйство и право. 2000. № 6.
6. Лаптев С. А., Перижогина Ю. Д. Дуализм административной ответственности за налоговые правонарушения // Адм. право и процесс. 2016. № 9.
7. Мусаткина А. А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности // Журн. рос. права. 2005. № 1.
8. Чибишев В. М. Проблемы отграничения налоговой ответственности от других видов юридической ответственности // Юрист. 2006. № 4.
9. Гогин А. А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. 21 с.
10. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
11. Кинсбургская В. А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М. : Юстицинформ, 2013.
12. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций) : федер. закон от 24.11.2014 № 376-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
13. Теория государства и права / под ред. В. М. Корельского, В. Д. Перевалова. 2-е изд., изм. и доп. М. : НОРМА, 2000. 616 с.
14. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».
15. Егоров А. Е. Ответственность за правонарушения в налоговой сфере: налоговый и административно-правовой аспект // Налоги (газ.). 2007. № 16.
16. Пименова О. В. Налоговая ответственность как вид юридической ответственности: миф или реальность // Финанс. право. 2005. № 7. С. 39–41.
17. Стрельников В. В. Правовой режим пени : дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. 196 с.
18. Цыганков Э. М. Ответственность налогоплательщика в аспекте соотношения публичного и частного права // Проблемы применения и системного развития налогового законодательства в аспекте соотношения публичного и частного права. М. : Эконом. газ., 2005. С. 87–117.
19. Старовикова И. Д. К вопросу о легитимности понятия «финансовая ответственность» // Налоги и финанс. право. 2007. № 7.