

УДК 343.359

Основные проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений



Аушев Д.Г.

Бакалавр кафедры уголовно-правовых дисциплин
Российского городского социального университета (Москва)

В результате анализа нормативно-правовой, эмпирической и доктринальной базы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений автором предложен перечень групп основных проблем, возникающих при применении налоговой ответственности. Сформулирован вывод о технико-юридическом несовершенстве правовых норм, устанавливающих ответственность за совершение налоговых правонарушений. Проанализированы отдельные коллизии правового регулирования применения сроков давности привлечения налогоплательщиков к налоговой ответственности и предложены способы их устранения.

Ключевые слова: налоговая ответственность, срок давности привлечения к налоговой ответственности, порядок исчисления срока давности, проблемы применения налоговой ответственности, конституционно-правовое толкование особенностей применения налоговой ответственности.

Специфика правоотношений, возникающих при применении ответственности за совершение налоговых правонарушений, обусловлена значимостью данных общественных отношений для нормального функционирования налоговых правоотношений, проводимыми в РФ экономическими и налоговыми реформами, динамикой соответствующего правового регулирования и его несовершенством, которое неоднократно становилось предметом обсуждения в научной литературе. Перечисленные факторы опосредуют актуальность проводимого исследования.

Настоящее исследование направлено на выявление основных проблем применения ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Анализ положений ст. 106 Налогового кодекса Российской Федерации [1] (далее – НК РФ) позволяет сформулировать следующее определение ответственности за совершение налоговых правонарушений: это регламентированная НК РФ ответственность налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента или иных лиц за виновное совершение налоговых правонарушений.

Правовая сущность юридической ответственности за налоговые правонарушения традиционно является предметом дискуссий в научной литературе.

Например, В.М. Малиновская [2, с. 34] и Ю.А. Крохина [3, с. 534] отмечают, что налоговая ответственность является видом финансово-правовой ответственности, Д.Н. Бахрах [4, с. 507] и Е.В. Овчарова [5, с. 16] рассматривают налоговую ответственность в качестве вида административной ответственности, а В.А. Кинсбургская обосновывает тезис о необходимости разграничения финансовой и налоговой ответственности, характеризуя последнюю как «ответственность карательного характера, которая имеет административную природу» [6, с. 31].

Законодателем не определена правовая сущность ответственности за налоговые правонарушения, однако буквальный анализ положений ст. 10 НК РФ позволяет прийти к выводу об отличии налоговой ответственности от административной и уголовной, установленной за налоговые правонарушения и содержащие признаки административных правонарушений либо преступлений.

Самостоятельность уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений не вызывает сомнений. Между тем применение ответственности за совершение налоговых правонарушений характеризуется рядом проблем, которые также неоднократно поднимались в научной периодической литературе.

Авторами научных статей обсуждались следующие проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений:

– отсутствие единообразного подхода к порядку исчисления срока давности привлечения к ответственности [7, с. 13];

– неоднозначность трактовки правовых последствий истечения срока давности привлечения к ответственности [8, с. 9];

– необходимость консолидации всех норм об административной ответственности за налоговые правонарушения [9, с. 74];

– проблема квалификации налоговых правонарушений [10, с. 11];

– наличие коллизий в формулировке правовых норм, устанавливающих ответственность за совершение налоговых правонарушений [11, с. 17-23].

Следует констатировать тот факт, что первопричиной всех перечисленных проблем является технико-юридическое несовершенство правовых норм, устанавливающих ответственность за совершение налоговых правонарушений.

Целесообразным представляется анализ правоприменительной практики, подтверждающей наличие выявленных проблем применения ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Наиболее часто предметом обсуждения становятся проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений, связанные со сроком давности. Так, например, в отношении правонарушений, ответственность за которые установлена ст.ст. 120 и 122 НК РФ, особенности порядка исчисления сроков давности определены абз. 3 ч. 1 ст. 113 НК РФ: срок давности начинается с момента «со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода».

П. 15 Постановления Пленума ВАС РФ № 57 приведенная норма применительно к вышеуказанным правонарушениям истолкована следующим образом: «срок давности исчисляется со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога» [12].

Федеральным законом от 3 июля 2016 г. [13] ст. 113 НК РФ дополнена ч. 1.1, в соответствии с положениями которой течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается в случае активного противодействия правонарушителя проведению выездной налоговой проверки, если этот факт послужил «непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм (...), которые подлежат уплате в соответствующий бюджет РФ».

Еще до внесения указанных дополнений суду была предоставлена возможность в случае «воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налого-

вого контроля и проведению налоговой проверки» признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения правонарушителя к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за правонарушения, «выявленные в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации» [14]. Причем данная возможность была предоставлена судам «до внесения изменений и дополнений в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений».

Возможность неоднозначного толкования указанных положений повлекла создание следующей правовой коллизии. В результате буквального толкования и системного анализа положения действующего законодательства и решений Конституционного Суда РФ можно прийти к такому выводу: на современном этапе развития налогового законодательства судам на законодательном уровне предоставлена возможность приостановления течения срока исковой давности при активном противодействии правонарушителем проведению выездной налоговой проверки, «если этот факт послужил непреодолимым препятствием для ее проведения (...)».

Кроме того, на основании положений Постановления Конституционного Суда от 14.07.2005 г. № 9-П суды по-прежнему могут признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения правонарушителя к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за правонарушения, «выявленные в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации» в случае «воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки, поскольку, во-первых, признание причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения правонарушителя к налоговой ответственности не тождественно приостановлению течения срока давности привлечения к ответственности, а во-вторых, налоговая проверка представляет собой лишь одну из форм осуществления налогового контроля [15, с. 13].

Необходимо отметить, что к Постановлению Конституционного Суда от 14.07.2005 г. № 9-П судьями Г.А. Гаджиевым, А.Л. Кононовым и В.Г. Ярославцевым были изложены особые мнения, в которых по разным причинам выражено обоснованное несогласие судей с принятым решением.

Так, судья Г.А. Гаджиев обращает внимание на отсутствие в ст. 113 НК РФ положений о порядке применения срока давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, что провоцирует «трудности в применении нормы».

А.Л. Кононов обращает внимание на недопустимость подмены Конституционным Судом РФ

законодателя, к компетенции которого относится установление правового регулирования порядка исчисления и применения срока давности привлечения к ответственности. Также судья А.Л. Кононов акцентирует внимание на превышение полномочий Конституционного Суда РФ в рассматриваемом Постановлении и фактическое осуществление судом функций законодателя.

В.Г. Ярославцев полагает, что Конституционный Суд РФ «посредством конституционно-правового истолкования предоставил суду возможность восстанавливать срок давности привлечения к ответственности», вступая при этом в противоречие с конституционным принципом законности и осуществляя функцию законодателя. Кроме того, в Постановлении от 14.07.2005 г. № 9-П, по сути, изменена правовая природа срока давности привлечения к ответственности – срок признан процессуальным, не урегулирован порядок восстановления процессуального срока. Последствием такого конституционно-правового истолкования является «лишение налогоплательщика права на надлежащее отправление правосудия».

Анализ нормативно-правовой и доктринальной базы подтверждает наличие правовой коллизии, в результате которой правовые отношения, связанные с порядком исчисления срока давности привлечения к ответственности одновременно регулируются нормами права (ст. 113 НК РФ) и актом конституционно-правового толкования (Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9-П). Сложившаяся ситуация возникла в результате фактического выполнения функций законодателя Конституционным Судом РФ.

В целях устранения выявленной правовой коллизии необходимым представляется разъяснение Постановления Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. № 9-П, в рамках которого Конституционным Судом РФ должны быть изложены конкретные предписания относительно периода действия данных им в Постановлении № 9-П указаний, поскольку, как показало проведенное исследование, дополнение ст. 113 НК ч. 1.1 не является тем «внесением изменений и дополнений в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений», которое предусмотрено Конституционным Судом РФ как момент прекращения действия данных им указаний.

Литература:

1. Федеральный закон от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ «Налоговый кодекс Российской Федерации (часть 1)» (ред. от 28.12.2016) // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.
2. Малиновская В.М. Ответственность за налоговые правонарушения: научно-практический комментарий к главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации // Реформы и право. – 2014. – № 4. – С. 34-45.
3. Крохина Ю.А. Финансовое право России: учеб. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. – 720 с.
4. Бахрах Д.Н. Административное право России: учеб. – 5-е изд. – М.: Эксмо, 2010. – 607 с.
5. Овчарова Е.В. Проблемы применения административной ответственности за нарушения налогового законодательства по Налоговому кодексу РФ (НК РФ) и по Кодексу РФ об административных правонарушениях (КОАП РФ) // Государство и право. – 2007. – № 8. – С. 14-22.
6. Кинсбургская В.А. Налоговая и финансовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: разграничение понятий // Право и экономика. – 2010. – № 6. – С. 31-37.
7. Султанов А.Р. Спорные вопросы применения сроков давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения // Адвокат. – 2016. – № 2. – С. 5-19.
8. Султанов А.Р. Какими должны быть правовые последствия истечения сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения // Адвокат. – 2016. – № 3. – С. 5-12.
9. Калантарова Э.И. Актуальные проблемы законодательного регулирования административной ответственности за правонарушения в области налогового законодательства // Административное право и процесс. – 2014. – № 1. – С. 74-77.
10. Власюк В.И., Жадобина Н.Н. Проблемы привлечения к административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Вестник Сургутского государственного университета. – 2016. – № 1 (11). – С. 9-14.
11. Арсеньева Н.В. Проблемы привлечения к ответственности за нарушение сроков представления налоговых деклараций: сравнительно-правовой анализ норм Налогового кодекса Российской Федерации и Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 16-18.
12. Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
13. Федеральный закон от 03.07.2016 г. № 243-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации в связи с передачей налоговым органам полно-

- мочий по администрированию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование» (ред. от 30.11.2016) // СЗ РФ. – 2016. – № 27 (Ч. I). – Ст. 4176.
14. Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа» // СЗ РФ. – 2005. – № 30 (Ч. II). – Ст. 3200.
15. Копина А.А. Дифференциация видов налогового контроля в зависимости от категорий налогоплательщиков // Финансовое право. – 2014. – № 10. – С. 7-13.

Main Problems of Prosecution for the Commission of Tax Offences

Aushev D.G.
Russian State Social University

Based on the analysis of standard and legal, empirical and doctrinal base prosecution for the commission of tax offences, the author comes up with the list of the main problems arising in the process of application of liability for tax offences. The conclusion about technical and legal imperfection of the legal norms establishing responsibility for commission of tax offences was formulated. Some collisions of legal regulation of application of the statute of limitations for taxpayers were analyzed and ways of their elimination were offered.

Key words: tax liability, statute of limitations for criminal liability, procedure for calculating statute of limitations, problem of application of liability for tax offences, constitutional and legal interpretation of features of liability for tax offences.

