

§1 АКТУАЛЬНЫЙ ВОПРОС

Трофимова Г. А.

НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ: ПРОБЛЕМА ОПРЕДЕЛЕНИЯ СУЩНОСТИ И РЕГЛАМЕНТАЦИИ

Аннотация. В современном правовом регулировании нередко ситуации неполноты определенности нормы, института. В связи с чем возникает проблема применения законодательных положений и обеспечения прав участников правоотношения. Одним из таких нечетко сформулированных институтов является налоговая ответственность, которая как в теории, так в законодательных нормах представлена без однозначного определения ее природы – финансово-правовой, административной или же самостоятельной. Исследования в этой области сводятся к причислению данной ответственности административистами – к административной, представителями финансового права – к финансово-правовой. Автор же данной статьи попытался выяснить, какие же из используемых в исследованиях критерии являются недостаточными либо изначально ложными, не приводящими к верным выводам. Для проведения исследования были выбраны такие общенаучные и частнопрововые методы познания, как логический, формально-юридический, сравнительный, системный. В результате автор пришел к заключению о возможности обозначения налоговой ответственности как разновидности административной ответственности, предусмотренной нормами налогового права. Обосновал те критерии, которыми можно руководствоваться при определении сущности ответственности и законодательном регулировании положений об ответственности. Работа будет полезна для исправления законодательных положений в части определения правовой природы ответственности в сфере налогообложения.

Ключевые слова: налоговая ответственность, финансовая ответственность, административная ответственность, налоговое законодательство, административное законодательство, правовая природа ответственности, сущность ответственности, кри-

терии выделения ответственности, принцип целесообразности регулирования, правовое качество законов.

Review. *The current legal regulation often has incomplete definitions of statutes or institutions. This creates a problem with the legal provisions and rights of parties involved. One of such unclearly defined institutions is tax liability which both theoretically and legally presented without a clear definition of whether it has a financial law, administrative or independent nature. Administrative law researches usually view tax liability as having an administrative nature, financial law researches see it as having the financial legal nature. The author of this article also tried to find out what kind of criteria used in the studies are insufficient or false initially and do not lead to correct conclusions. To achieve the aim of the research the author has used private and general scientific methods of research, in particular, logical, formal and legal, comparative, systems approaches. As a result, the author has come to the conclusion that it is possible to consider tax liability as a kind of administrative responsibility envisaged by the norms of the tax law. He substantiated the criteria that can guide the definition of the essence of responsibility and legislative regulation of the liability provisions. The research will be useful for correcting the legal provisions regarding the definition of the legal nature of liability in the are of taxation.*

Keywords: *legal quality of laws, principle of expediency of the regulation, criteria for allocation of responsibility, fiscal responsibility, financial responsibility, administrative responsibility, tax law, administrative law, legal nature of responsibility, essence of responsibility.*

Постановка проблемы. Одним из принципов правового регулирования является определенность правовой нормы. Однако в отношении ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах нельзя утверждать о соблюдении данного принципа, так как ответственность предусмотрена как в рамках Налогового кодекса РФ, так и Кодекса РФ об административных правонарушениях при отсутствии четких критериев установления единоличного либо двухстороннего (налогового и административного) правонарушения, разделения и точного определения вида ответственности за допущенные правонарушения, исключение составляет лишь уголовная ответственность, предполагающая большую степень общественной опасности нарушения, нормы которой содержатся в Уголовном кодексе РФ. В связи с чем происходит неоднозначное толкование положений об ответственности как в судебной практике, допускающей двойную ответственность за одно и то же деяние, так и в научной среде, где представители финансового права выступают за обособление налоговой ответственности как составной части финансовой ответственности [1, с. 129–133; 2, с. 20; 3, с. 97; 4, с. 46], а ученые-административисты не соглашаются с выде-

лением из административной ответственности финансовой и ее подвида – налоговой, указывая на единство элементов налоговой и административной ответственности [5, с. 18; 6, с. 42–46; 7, с. 162].

С целью выявления определенности правового регулирования, а без этого невозможно верное применение норм об ответственности, видится целесообразным рассмотреть имеющиеся на сегодняшний день позиции относительно существования налоговой ответственности и ее места в системе видов ответственности.

При определении правовой природы ответственности за установленные в Налоговом кодексе РФ нарушения представители финансового права опираются на ряд критериев. Однако все ли из этих критериев обоснованы и приводят к точности выводов?

Критерии обособления вида ответственности.

Критерий законодательного установления вида и элементов ответственности. На самом деле данный критерий имеет опосредованное значение при объяснении правового института, еще неустойчивом с теоретической точки зрения. Законодатель ведь представляет форму явления, а не его сущность.

В связи с чем следует согласиться с мнением И. И. Веремеенко о том, что законодательство может быть положено в основу исследования, однако не как истина в последней инстанции, а один из вариантов решения вопроса, правовое же регулирование тех или иных общественных отношений должно учитывать специфику последних, а принимаемые правовые нормы адекватно отражать особенности регулируемых отношений [8, с. 44]. Законодательство может измениться, а правовая природа института должна иметь постоянную константу, и этой константе должен соответствовать закон, а не наоборот.

Если брать ныне действующие положения об ответственности за нарушения налогового законодательства, представленные в Налоговом кодексе РФ, то можно сделать вывод, что они не дают точного представления о видении законодателя, ответственность какого вида была все-таки закреплена. Если административная в определенной сфере, но тогда необходимо было в Кодексе РФ об административных правонарушениях сделать ссылку на то, что ответственность за нарушение налогового законодательства определяется нормами Налогового кодекса РФ; если самостоятельный вид ответственности или подвид финансовой, то об этом необходимо было также указать.

Законодатель предпочел отмолчаться относительно закрепляемого им вида ответственности, но при этом дал определение самостоятельного вида правонарушения – налогового правонарушения (ст. 106 Налогового кодекса РФ) и тем самым разрушил концепцию применения за нарушения законодательства о налогах и сборах при отсутствии признаков преступления именно административной ответственности.

Критерий обеспечения каждой отрасли права собственным видом ответственности, закрепленным этой же отраслью права. Данный критерий также не может рассматриваться в качестве абсолютного показателя. Принципом правового государства может выступать обеспечение соблюдения норм права нормами об ответственности, применяемыми в случае правонарушения, но не обеспечение соблюдения

норм права конкретной отрасли права нормами этой же отрасли права.

Действующая и никем не оспариваемая система гарантирования правовых норм мерами ответственности предусматривает как установление ответственности нормами той же отрасли права, что и регулирование обеспечиваемых ответственностью отношений (например, нормами гражданско-правовой ответственности норм гражданского права); так и любой иной отраслью права, имеющей охранительное значение (например, уголовным и административным правом могут защищаться и гражданско-правовые отношения).

Необходимость обеспечения соответствующей отрасли права нормами права этой же отрасли права должно быть обосновано – то есть иметься доказательства того, что гарантирование регулируемых отраслью права отношений нормами специальных охранительных отраслей права не достаточно либо нецелесообразно.

Пока сторонники выделения финансовой и называемой ее частью налоговой ответственности не приводят каких-либо аргументов, указывающих на такую необходимость. Если не считать одного, что каждая отрасль права должна иметь нормы об ответственности, потому что это является необходимым признаком самой отрасли права [1, с. 129; 9, с. 39–40]. Однако это не так, отрасль права может иметь самостоятельное значение и без содержащихся внутри нее норм об ответственности.

Критерий различия санкций. Данный критерий действительно имеет правообразующее значение при формировании вида ответственности. Однако если брать в качестве обоснования наличия нового вида ответственности санкции, установленные Налоговым кодексом РФ, то можно сделать вывод, что за исключением пени, они совпадают с теми, что представлены в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

Правда, в самом Налоговом кодексе РФ в статье о налоговых санкциях названы лишь денежные взыскания (штрафы), которые подлежат перечислению только после уплаты в полном объеме задолженности и соответствующих пеней (п. 2 и 6 ст. 114 НК РФ), что, собственно,

является очередной законодательной недоработкой, так как пени – это дополнительное обременение должника, изъятие у него средств, находящихся на праве собственности, то есть лишение, применяемое государственным органом за неисполнение возложенной законом обязанности, а, следовательно, не что иное, как мера ответственности.

И здесь возникает вопрос: а может ли наличие такой санкции как пени служить весомым фактором? Или же пени можно по аналогии причислить к мерам административной ответственности и включить ее в соответствующий перечень Кодекса РФ об административных правонарушениях?

Думается, возможен как первый, так и второй вариант.

Критерий особой процедуры рассмотрения и принятия решения о наложении санкций, включая указание на инстанцию применения ответственности. Суд и судебное рассмотрение спора является типичной формой применения ответственности различного вида; административный орган, которым в случае совершения налогового правонарушения выступает налоговая инспекция, то есть также административный орган, не обособляет налоговую ответственность.

Кроме того, данный критерий, на наш взгляд, имеет значение не столько при определении субъекта применения ответственности, а важен с точки зрения определения отношений между потенциальным субъектом правонарушения и лицом, обладающим правом налагать соответствующие санкции.

Как известно, административная ответственность предполагает отсутствие взаимоотношений власти-подчинения между субъектами; в частности, в примечании к ст. 2.4 Кодекса РФ об административных правонарушениях указано, что под должностным лицом следует понимать лицо, наделенное распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него; этим и отличается от дисциплинарной ответственности.

Но если рассматривать налоговые правоотношения, то ни налогоплательщик, ни другие

субъекты, к которым применяются санкции в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ, не состоят в отношениях власти-подчинения (трудовых, служебных, образовательных, внутрикорпоративных) с налоговой инспекцией, а потому налоговая инспекция может применять санкции административной ответственности за налоговые нарушения.

Критерий самостоятельности вида совершаемого правонарушения. Данный признак, действительно, имеет определяющее значение при выделении видов ответственности. Но, как справедливо отмечается С. В. Кондратьевым, понятия административного и налогового правонарушения совпадают [7, с. 161–162].

В частности, правонарушением и в том, и в другом случае является противоправное, виновное действие (бездействие), за которое установлена ответственность нормами соответствующего законодательства (ст. 2.1 КоАП и ст. 106 НК РФ).

Разница в том, что административная ответственность касается физических и юридических лиц (общих субъектов), а налоговая – налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, обозначенных Налоговым кодексом РФ (специальных субъектов). В данном случае соотношение субъектов административного и налогового правонарушения можно представить как общее и частное.

Другим указанным отличием является нормативное основание установления правонарушения (административным законодательством или же Налоговым кодексом РФ), но этот признак уже не влияет на сущность фактического основания правонарушения, а зависит от усмотрения законодателя – нормами какого нормативного акта зафиксировать ответственность за деяние.

Если же рассмотреть конкретные виды правонарушений, закрепленных Кодексом РФ об административных правонарушениях и Налоговым кодексом РФ, то можно обнаружить их абсолютную сопоставимость по предмету и характеру. Например, в ст. 116 НК РФ предусмотрена ответственность за нарушение порядка постановки, в том числе срока подачи заявления, на учет в налоговом органе, а в ст. 15.3

КоАП РФ – за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе; в ст. 119 НК РФ указано на такое правонарушение, как непредставление налоговой декларации, а ст. 15.5 КоАП РФ – нарушение сроков представления налоговой декларации и др. То есть налицо не только совпадающие по своим существенным признакам правонарушения, но еще и в некоторых случаях частичное совпадение самих вариантов правонарушений. В связи с чем можно констатировать факт установления разных видов ответственности отличными нормативными актами за одно и то же деяние, что неправомерно.

Критерий самостоятельного регулирования, в том числе посредством норм об ответственности, имущественных отношений, связанных с формированием и расходованием бюджетных средств. То есть в качестве критерия назван предмет правового регулирования отрасли, а в ее рамках и ответственности.

Здесь, как и при определении санкций, возможны разные подходы. Во-первых, имущественный признак может быть признан достаточным для выделения самостоятельной отрасли права – финансового права и в ее рамках финансовой ответственности, ее подвида – налоговой ответственности. Во-вторых, может быть оставлено правовое регулирование ответственности в рамках административного права. Все зависит от намерений законодателя, а точнее, от того, насколько оптимальным покажется ему тот или иной вариант.

Поэтому можно однозначно сказать, что именно критерий наиболее эффективного правового регулирования отношений, возникающих в связи с нарушением (не являющимся преступлением) норм налогового законодательства, является наиболее важным.

И здесь необходимо решить несколько вопросов:

1) для более эффективной охраны налоговых отношений следует создавать блок норм в рамках Налогового кодекса РФ или же Кодекса РФ об административных правонарушениях;

2) для более эффективной охраны налоговых отношений необходимо подчинять правовое регулирование системе финансовых отношений или же административных отношений.

Так как законодатель посчитал целесообразным именно в рамках Налогового кодекса РФ дать определение понятию налогового правонарушения, перечислить санкции ответственности и порядок их наложения, виды правонарушений, то есть определить основные элементы ответственности, соответственно, наиболее оптимальным можно признать включение блока этих норм в кодифицированный нормативный акт, регулирующий налоговые отношения. То есть ответ на первый вопрос уже имеется.

В целях придания четкости позиции законодателя необходимо было тогда указать, что существующее правовое регулирование предполагает изложение норм об административной ответственности в Налоговом кодексе РФ, заменить понятие налогового правонарушения понятием административного правонарушения в сфере налогов и сборов и сделать ссылку в Кодексе РФ об административных правонарушениях на то, что вопросы, связанные с административным правонарушением в сфере налогов и сборов, регулируются нормами Налогового кодекса РФ. Либо же должен был быть обозначен новый вид ответственности – налоговой как подвида финансовой ответственности или же налоговой как самостоятельного вида ответственности. В частности, некоторыми учеными на сегодняшний день уже признается налоговая ответственность в качестве самостоятельного, отличного от финансовой ответственности вида юридической ответственности [10, с. 69; 11, с. 85–86].

Второй же вопрос имеет более сложный характер, однако также важен в связи с определением природы ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Следует ли налоговую ответственность (если она все же будет обозначена законодателем как ответственность за налоговое правонарушение) считать частью финансовой ответственности и подчинять ее общим условиям также не имеющего пока четкого теоретического обоснования и тем более законодательного оформления вида ответственности или же полагать, что налоговая ответственность не является частью финансовой ответственности?

Если налоговая ответственность не относится к административной ответственности, то она не обязательно может быть признана частью финансовой ответственности. И в данном случае в качестве критерия следует использовать принцип наибольшей эффективности правового регулирования.

Характеризуя финансовую ответственность, можно указать на следующее. Во-первых, существование ответственности, которая сразу предусмотрена несколькими подвидами ответственности со своим набором санкций, субъектами-правонарушителями и субъектами, налагающими меры ответственности, явно нецелесообразно. Во-вторых, наличие ответственности, предусмотренной разными, причем кодифицированными нормативными актами, также не отвечает принципу эффективного, единообразного и понятного для применения регулирования.

Исходя из этого, вряд ли можно представить себе налоговую ответственность в качестве части финансовой ответственности. Наличие последней вызывает обоснованные сомнения в связи с отсутствием цельности как теоретического обоснования, так и законодательного регулирования.

Таким образом, остается нерешенным главный вопрос – признать ответственность, установленную нормами Налогового кодекса РФ, подвидам административной ответственности, направленной на охрану отношений, связанных с перечислением налоговых средств

в бюджет, либо же самостоятельным видом ответственности.

Так как на данный момент пока налоговое право не выделилось в самостоятельную отрасль права, а самостоятельный вид ответственности не может существовать у подотрасли права, то следует обозначить ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах в качестве административной ответственности с четким обозначением данного статуса и обязательного внесения соответствующих корректив в Кодекс РФ об административных правонарушениях. Согласиться с тем, что нормы, охраняющие налоговые отношения, но содержащиеся в КоАП РФ, необходимо консолидировать в Налоговом кодексе РФ [2, с. 22; 11, с. 86].

В результате можно сделать вывод, что среди наиболее часто встречаемых критериев обособления вида ответственности используются не всегда те, что указывают на отличительные признаки. При разделении налоговой (ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах) и административной ответственности, руководствуясь принципом наиболее эффективного правового регулирования, нужно опираться на решение вопросов о целесообразности регулирования ответственности в рамках основного источника налоговых отношений или административных отношений, выделения налогового права в качестве самостоятельной отрасли права или отсутствие такого положения.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Разгильдиева М. Б. Налоговая ответственность в системе юридической ответственности // Известия высших учебных заведений. 2002. № 5 (244).
2. Макаров А. В., Архипенко Т. В. Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право. 2005. № 6.
3. Сапфирова А. А. Проблемы определения мер ответственности за налоговые правонарушения // Теория и практика общественного развития. 2006. № 3.
4. Соловченкова Н., Изосимов С. Отражение доктрины разграничения налоговой и административной ответственности в отечественном законодательстве // Вестник Хабаровской государственной академии экономики и права. 2009. № 3.
5. Гаршин А. С. О правовой природе юридической ответственности за нарушения российского законодательства о налогах и сборах // Финансовое право. 2009. № 4.
6. Панов А. Б. Особенности административной ответственности за налоговые правонарушения // Административное право и процесс. 2014. № 6.

7. Кондратьев С. В. Система юридической ответственности в области налогов и сборов // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 1.
8. Веремеенко И. И. К вопросу о финансово-правовой и административно-правовой ответственности в российском праве // Право и управление. XXI век. 2012. № 4 (25).
9. Мусаткина А. А. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности / Под ред. докт. юрид. наук, проф. Р. Л. Хачатурова. Тольятти: Волжский университет им. В. Н. Татищева, 2003. [Электронный ресурс]. С. 39–40.
10. Тютина Ю. В. О месте налоговой ответственности в системе налоговой ответственности // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 2.
11. Ткаченко А. А. К вопросу о правовой природе налоговой ответственности // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: юридические науки. 2011. № 3.

REFERENCES

1. Razgil'dieva M. B. Nalogovaya otvetstvennost' v sisteme yuridicheskoi otvetstvennosti // Izvestiya vysshikh uchebnykh zavedenii. 2002. № 5 (244).
2. Makarov A. V., Arkhipenko T. V. Kharakteristika nalogovoi otvetstvennosti. Sanktsii za narushenie nalogovogo zakonodatel'stva // Finansovoe pravo. 2005. № 6.
3. Sapfirova A. A. Problemy opredeleniya mer otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya // Teoriya i praktika obshchestvennogo razvitiya. 2006. № 3.
4. Solovchenkova N., Izosimov S. Otrazhenie doktriny razgranicheniya nalogovoi i administrativnoi otvetstvennosti v otechestvennom zakonodatel'stve // Vestnik Khabarovskoi gosudarstvennoi akademii ekonomiki i prava. 2009. № 3.
5. Garshin A. S. O pravovoi prirode yuridicheskoi otvetstvennosti za narusheniya rossiiskogo zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh // Finansovoe pravo. 2009. № 4.
6. Panov A. B. Osobennosti administrativnoi otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya // Administrativnoe pravo i protsess. 2014. № 6.
7. Kondrat'ev S. V. Sistema yuridicheskoi otvetstvennosti v oblasti nalogov i sborov // Ekonomika. Nalogi. Pravo. 2015. № 1.
8. Veremeenko I. I. K voprosu o finansovo-pravovoi i administrativno-pravovoi otvetstvennosti v rossiiskom prave // Pravo i upravlenie. XXI vek. 2012. № 4 (25).
9. Musatkina A. A. Finansovaya otvetstvennost' v sisteme yuridicheskoi otvetstvennosti / Pod red. dokt. yurid. nauk, prof. R. L. Khachaturova. Tol'yatti: Volzhskii universitet im. V. N. Tatishcheva, 2003. [Elektronnyi resurs]. S. 39–40.
10. Tyutina Yu. V. O meste nalogovoi otvetstvennosti v sisteme nalogovoi otvetstvennosti // Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika. 2008. № 2.
11. Tkachenko A. A. K voprosu o pravovoi prirode nalogovoi otvetstvennosti // Vektor nauki Tol'yattinskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: yuridicheskie nauki. 2011. № 3.