pro-sud-123.ru

Кубанское агентство судебной информации Pro-Sud-123.ru:
Юридический сетевой электронный научный журнал. 2021. № 1 (12).

ISSN: 2542 – 2014

https://doi.org/10.5281/zenodo.5047536

УДК 340

Чуева Арина Сергеевна
кандидат юридических наук,
доцент кафедры административного
и финансового права,
Кубанский государственный университет
ORCID ID: https://orcid.org/0000-0003-1664-265X

К ВОПРОСУ О ПРАВОВОЙ ПРИРОДЕ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В СОВРЕМЕННЫХ РЕАЛИЯХ

On the question of the legal nature of tax liability in modern realities

***Аннотация*:** в статье представлены различные подходы ученых относительно определения правовой природы налоговой ответственности. Затронуты проблемные вопросы реализации данного правового института, аргументировано собственное мнение автора по поводу формулировки дефиниции «налоговая ответственность (ответственность за совершение налоговых правонарушений)».

***Ключевые слова*:** налогоплательщик, налоговое правонарушение, налоговая санкция, налоговая ответственность, финансово-правовая ответственность, административное правонарушение, административная ответственность.

© Чуева А. С. 2021.

***Annotation*:** the article presents various approaches of scientists regarding the definition of the legal nature of tax liability. The problematic issues of the implementation of this legal institution are touched upon, and the author's own opinion on the wording of the definition of «tax liability (responsibility for committing tax offenses)» is reasoned.

***Keywords*:** taxpayer, tax offense, tax sanction, tax liability, financial and legal liability, administrative offense, administrative liability.

Прошедший 2020 год, ознаменовавший себя годом вспышки пандемии COVID-19, нанес беспрецедентный сокрушительный удар по мировой экономике и финансовой стабильности. Ни для кого не секрет, что в антураже финансового кризиса каждое государство нуждается в своевременном и достаточном пополнении бюджетов, значительный дефицит которых не позволяет эффективно реализовывать ряд запланированных государственных программ (социально-экономического развития, национальной безопасности и многих других). И Россия в этом плане, не исключение.

Учитывая, что одним из основных видов доходов бюджетов в нашей стране являются налоговые доходы (наряду с такими видами как: неналоговые доходы и безвозмездные поступления), налогоплательщики всегда оказываются в зоне, так называемого, «особого давления». Данное обстоятельство обусловлено рядом факторов, среди которых, например: снижение потребительского спроса, рост цен на сырье, газ, электроэнергию и т. д. Нельзя исключать из данного ряда и такой фактор, как «влияние со стороны налоговых органов». Конечно, далеко не все из вышеперечисленных обстоятельств являются предшественниками минимизации налогоплательщиками своих налоговых обязательств, с целью сбережения своего капитала и приумножению прибыли.

Однако следует констатировать, что если одни налогоплательщики для снижения налогового бремени применяют закрепленные на законодательном уровне методы оптимизации налогообложения, среди которых, например:

использование налоговых льгот, применение отсрочки (рассрочки) по уплате налога, либо инвестиционного налогового кредита и т.д. Иными словами, речь идет о законной налоговой проектной деятельности (т.е. законном налоговом планировании). То другие налогоплательщики занимаются «самоуправством» для получения налоговой выгоды, либо надеются на «русский авось». Так, например, предъявляют в налоговый орган документацию, на основании которой будет проведена налоговая проверка, оформленную ненадлежащим образом. При этом, налогоплательщики совершают разного рода махинации: создают «фирмы-однодневки» (ведут свою деятельность только «на бумаге»), совершают мнимые и притворные сделки и т.д. В данном случае можно говорить о налоговой проектной деятельности, базированной на так называемом «злоупотреблении правом».

На практике проблема заключается в том, что очень сложно определить имел ли место факт злоупотребления правом, либо же таковой отсутствовал. Действительно, де-юре все действия налогоплательщиков в большинстве случаев, казалось бы, не противоречат законодательству, соответствуют ему. Де-факто же эти действия – «кот в мешке», т.е. представляют собой нечто действительное, но не закрепленное на законодательном уровне и не оформленное юридически. В связи с этим, в разрешении подобного рода дел, перед судами стоит решение вопроса об обоснованности налоговой выгоды, а не о ее законности. Считаем необходимым отметить, что «отправным пунктом» при рассмотрении подобных дел долгое время (до включения в Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ)[1] статьи 54.1) являлось Постановление Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 года № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»[2]. Однако, с введением ст. 54.1 НК РФ «Пределы осуществления прав по

[1] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 17.02.2021) // Собрание законодательства РФ. 07.08.2000. № 32. Ст. 3340.

[2] Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ. № 12. 2006.

исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов», которая действует уже более трех лет, дискуссии о ее применении, а также о пределах осуществления прав не прекращаются[3].

Наконец, следует констатировать, что в последнее время, к сожалению, наблюдается тенденция применения налогоплательщиками противоправных приемов, направленных на уклонение от уплаты налогов. Речь идет о незаконном использовании налоговых льгот, сокрытии объекта налогообложения, снижении налоговой базы и т.д. При этом, в зависимости от степени тяжести последствий, причиненных государству (в частности, бюджетной системе) в результате нарушения законодательства о налогах и сборах, действия (бездействия) налогоплательщиков в данном случае можно квалифицировать следующим образом: 1) как налоговые правонарушения, ответственность за которые предусмотрена Налоговым кодексом РФ; 2) как преступления, ответственность за которые установлена Уголовным кодексом Российской Федерации[4] (далее – УК РФ).

Продолжая наше исследование, необходимо отметить, что проблемам ответственности за нарушение налогового законодательства в правовой науке уделено немало внимания. Вместе с тем, научный интерес к исследованию правовой природы налоговой ответственности (ответственности за совершение налоговых правонарушений), ее места в системе юридической ответственности, безграничен. Вопрос, касающийся ответственности за совершение налоговых правонарушений по сей день, стоит в налоговом праве достаточно «остро».

Анализ норм, устанавливающих ответственность за нарушение налогового законодательства, указывает на их закрепление как в гл. 15

---

[3] Подробнее по данному вопросу см.: Наталья Ключевская. Статья 54.1 НК РФ: проблемы правового регулирования, изменение акцентов в налоговых спорах, соотношение с «налоговой реконструкцией» // ГАРАНТ.РУ. 26 ноября 2020 [Электронный ресурс]. URL: https://www.garant.ru/article/1424088/ (дата обращения: 11.04.2021).

[4] Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 05.04.2021, с изм. от 08.04.2021) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях[5] (далее – КоАП РФ), так и в гл. 22 УК РФ, а также в гл. 16, гл. 18 НК РФ. Учитывая данное обстоятельство, позволим себе сделать вывод о том, что нарушение налогового законодательства может быть квалифицированно как административное правонарушение, как уголовное преступление, а также как налоговое правонарушение. Следовательно, можно говорить о существовании таких видов ответственности, как: административная, уголовная, налоговая.

Остановимся более подробно на налоговой ответственности. Как было отмечено ранее, ее место в системе юридической ответственности до настоящего времени так и не определено, остается предметом дискуссий ряда ученых. Основные противоречия сводятся к следующему: разновидностью административной либо же финансовой ответственности по своей природе является налоговая ответственность?

Так, В. М. Чибинев полагает, что «ответственность, установленная налоговым законодательством, является финансовой ответственностью»[6]. О том, что налоговая ответственность является видом финансово-правовой ответственности считает и В. М. Малиновская[7]. По мнению Н. И. Химичевой «налоговая ответственность – разновидность финансово-правовой ответственности, в связи с чем характеризуется следующими признаками юридической ответственности: имеет нормативно закрепленные основания и порядок привлечения к ответственности»[8].

Иной точки зрения придерживаются специалисты в сфере административного права. Так, например, Д. Н. Бахрах делает акцент на то, что налоговая ответственность является одним из подвидов административной

---

[5] Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 05.04.2021) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1.

[6] Чибинев В. М. Проблемы отграничения налоговой ответственности от других видов юридической ответственности // Юрист. 2006. № 4. С. 44.

[7] См.: Малиновская В. М. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 3-14.

[8] Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М.: Норма: ИНФРА-М, 2012. С. 406.

ответственности[9]. Н. М. Артемов и С. П. Бортников утверждают, что налоговая ответственность имеет административную природу. В одной из своих научных статей данные авторы приходят к выводу о том, что «административная и налоговая ответственность соотносятся между собой как общее и частное и имеют общую административную публичную природу, свойственную таким отраслевым видам ответственности, как налоговая, финансовая, административная»[10].

Справедливости ради отметим, что в научной литературе можно встретить позицию о том, что налоговая ответственность является самостоятельным видом юридической ответственности.

Так, по мнению А. В Брызгалина «на сегодняшний день сложилась определенная совокупность признаков, которая позволяет сделать вывод о том, что в российской правовой системе сформировалось достаточно четко выраженное правовое явление – ответственность за налоговые правонарушения». В свою очередь, под налоговой ответственностью данный ученый понимает «применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога»[11].

А. А. Гогин в своей диссертации «Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности» приходит к заключению о том, что налоговая ответственность является самостоятельным видом юридической ответственности, который содержит в себе как позитивную, так и негативную формы реализации. Кроме того, по мнению данного автора, налоговая ответственность выполняет три функции, реализация которых способствует укреплению законности и правопорядка в Российском государстве, а именно:

---

[9] См.: Бахрах Д. Н. Административное право России: учебник для вузов. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2010. С. 43.

[10] Артемов Н. М., Бортников С. П. Сравнительно-правовой анализ отношений налоговой ответственности за налоговые, финансовые и административные правонарушения // Актуальные проблемы российского права. 2020. № 11. С. 11.

[11] Брызгалин А.В. и др. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания. М., 1997. С. 6, 7.

превентивную, карательную, восстановительную[12]. Подобной точки зрения придерживаются С. В. Игнатьева, И. В. Блиндюк, высказывая позицию о том, что «налоговая ответственность обладает специфическими признаками, позволяющими рассматривать ее как самостоятельный вид юридической ответственности»[13].

В свою очередь, С. Г. Пепеляев, опровергая автономный характер налоговой ответственности, отмечает следующее: «Некоторые авторы выделяют налоговую ответственность как самостоятельный вид ответственности наряду с гражданско-правовой (имущественной), дисциплинарной, материальной, административной и уголовной. Однако для этого нет оснований. О налоговой ответственности можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на защиту налоговых правоотношений. Причина взглядов на налоговую ответственность как самостоятельный вид ответственности – терминологические неточности законодателя»[14]. В обоснование своей позиции, данный ученый ссылается на ст. 10 НК РФ, формулировка которой, по его мнению, способствует постановке ошибочного вывода о противопоставлении налоговой ответственности административной и уголовной ответственности. Однако в этой статье, как отмечает С. Г. Пепеляев, речь идет не о видах ответственности, а о порядке производства по делам о налоговых правонарушениях. Действительно, согласно ст. 10 НК РФ «Порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах»: 1) порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном главами 14, 15 НК РФ; 2) производство по делам о

[12] Подробнее по данному вопросу см.: Гогин А. А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01: Саратов, 2002. С. 37, 157.

[13] С. В. Игнатьева, И. В. Блиндюк. Административная и налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2012. № 1 (153). С. 64.

[14] Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2016. С. 500-501.

нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством РФ об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством РФ.

Не возражая по существу против вышеперечисленных позиций ученых по поводу правовой природы налоговой ответственности, все же позволим себе согласиться с мнением ряда авторов о том, что ответственность за совершение налоговых правонарушений является разновидностью (подвидом) финансово-правовой ответственности.

В свою очередь, под финансово-правовой ответственностью предлагаем понимать обязанность претерпевания лицом, совершившим противоправное деяние, являющееся следствием несоблюдения финансово-правовых норм в бюджетной, налоговой, банковской сферах, а также в сфере обязательного социального страхования и выражающееся в совершении виновных действии (бездействия)), неблагоприятных правовых последствий, установленных финансовым законодательством. Иными словами, финансово-правовая ответственность представляет собой не что иное как применение к лицу, совершившему финансовое правонарушение санкций нарушенной финансово-правовой нормы.

Продолжая наше исследование, считаем необходимым выделить особенности, отличительные черты налоговой ответственности как разновидности финансово-правовой ответственности, позволяющие ее отграничивать от ответственности административной. В связи с этим, далее обратимся к сравнительному анализу отдельных положений НК РФ и КоАП РФ.

Итак, налоговым правонарушением, согласно ст. 106 НК РФ, признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Согласно ст. 2.1 КоАП РФ административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Отсюда следует, что основанием наступления налоговой ответственности является налоговое правонарушение, основанием же возникновения административной ответственности – административное правонарушение.

Кроме того, нельзя не обратить внимание на ст. 107 НК РФ «Лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений», согласно которой, к ответственности за совершение налоговых правонарушений могут быть привлечены как организации, так и физические лица. При этом физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста.

В соответствии с положениями гл. 15 КоАП РФ «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг, добычи, производства, использования и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней» к ответственности привлекаются должностные лица организаций, являющихся налогоплательщиками.

Как видно, дифференциация налоговой ответственности и административной осуществляется также и по субъекту правонарушения.

Несхожесть налоговой и административной ответственности прослеживается и в индивидуальности их процессуальных форм.

Так, согласно ст. 10 НК РФ «Порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах» порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном гл. 14 и гл. 15 НК РФ. В то время, как производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах,

содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном законодательством РФ об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством РФ.

Специфику налоговой ответственности можно также проследить исходя из анализа п. 4. ст. 108 НК РФ, согласно которому, привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Далее обратимся к ст. 114 НК РФ и ст. 3.1 КоАП РФ.

Так, исходя из смысла ст. 114 НК РФ мерой ответственности за совершение налоговых правонарушений являются налоговые санкции, которые устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16, 18 НК РФ. Мерой же ответственности за совершение административного правонарушения является административное наказание.

Примечательно, что в КоАП РФ, в частности, в ст. 3.1 четко зафиксированы цели административного наказания, а именно: предупреждение совершения новых правонарушений как самим правонарушителем, так и другими лицами.

Налоговое законодательство прямо не закрепляет цели налоговой ответственности, однако, на наш взгляд, их можно установить исходя из анализа Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года №20-П[15].

В частности, в названном Постановлении Конституционный Суд РФ указал, что в соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить

[15] Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 года № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет публично-правовой, а не частно-правовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства. В противном случае, нарушаются права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества. Взыскание налога представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества.

Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой (налоговый орган – налогоплательщик). Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств. Вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права.

Наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина.

По смыслу ст. 57 Конституции РФ[16] налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Неуплата налога в срок, по мнению Конституционного Суда РФ, должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика - юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона.

Взыскание различного рода штрафов, как указывает Конституционный Суд РФ, по своему существу выходит за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о том, что целями налоговой ответственности являются следующие: 1) предупреждение совершения новых налоговых правонарушений; 2) компенсация (путем погашения задолженности по налоговому обязательству); 3) полное

---

[16] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // Официальный интернет-портал правовой информации http://www.pravo.gov.ru. 04.07.2020.

возмещение ущерба, которое понесло государство в результате несвоевременного внесения налога налогоплательщиком. Следовательно, налоговую ответственность следует рассматривать не только как штрафную, но и как правовосстановительную, а также профилактическую (предупредительную, превентивную).

О разграничении налоговой и административной ответственности свидетельствуют также разнородные комбинации к определению вины лица (в частности, юридического лица), совершившего правонарушение.

Так, согласно ч. 2 ст. 2.1 КоАП РФ юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

В свою очередь ч. 4 ст. 110 НК РФ «Формы вины при совершении налогового правонарушения» относительно определения вины организации закрепляет следующее: «вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Проведенное в настоящей статье исследование актуальных вопросов налоговой ответственности, а также определение ее правовой природы, специфики позволяет сделать вывод о том, что налоговая ответственность (ответственность за совершение налоговых правонарушений) является разновидностью (подвидом) финансово-правовой ответственности и представляет собой обязанность претерпевания лицом, совершившим противоправное) деяние (действие или бездействие), являющееся следствием несоблюдения норм законодательства о налогах и сборах неблагоприятных правовых последствий, установленных Налоговым кодексом РФ.

На сегодняшний день стопроцентная реализация института налоговой ответственности является задачей первостепенной важности, так как от ее решения зависит стабильность экономической безопасности Российской Федерации.

Список цитируемой литературы

1. Артемов Н. М., Бортников С. П. Сравнительно-правовой анализ отношений налоговой ответственности за налоговые, финансовые и административные правонарушения // Актуальные проблемы российского права. 2020. №11;
2. Бахрах Д. Н. Административное право России: учебник для вузов. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Эксмо, 2010;
3. Брызгалин А.В. и др. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания. М., 1997;
4. Гогин А. А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: дисс. ... канд. юрид. наук: 12.00.01: Саратов, 2002;
5. Игнатьева С. В., Блиндюк И. В. Административная и налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2012. №1 (153);
6. Малиновская В. М. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. №8;
7. Наталья Ключевская. Статья 54.1 НК РФ: проблемы правового регулирования, изменение акцентов в налоговых спорах, соотношение с «налоговой реконструкцией» // ГАРАНТ.РУ. 26 ноября 2020 [Электронный ресурс]. URL: https://www.garant.ru/article/1424088/ (дата обращения: 11.04.2021);
8. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2016;

9. Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. М.: Норма: ИНФРА-М, 2012;

10. Чибинев В. М. Проблемы отграничения налоговой ответственности от других видов юридической ответственности // Юрист. 2006. № 4.