

УДК 336.2

СИСТЕМА ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ

КОНДРАТЬЕВ СТАНИСЛАВ ВАЛЕНТИНОВИЧ*соискатель Финансового университета, начальник отдела по досудебному урегулированию налоговых споров
УФНС России по Московской области***E-mail:** stanislav.kondratiev@inbox.ru

В настоящее время сложилась парадоксальная ситуация, когда за одно и то же правонарушение в налоговой сфере действующим законодательством предусмотрено несколько видов ответственности – административная либо налоговая, а в некоторых случаях – и уголовная. Предметом исследования являются правовые нормы, основные тенденции и закономерности правового регулирования, а также практика привлечения к ответственности в исследуемой сфере. Цель исследования заключается в анализе проблем правового регулирования процесса привлечения к ответственности за правонарушения в области налогов и сборов и разработке на этой основе предложений, направленных на совершенствование правового регулирования в исследуемой сфере. В результате исследования сделан вывод о том, что законодательство об административных правонарушениях в части регулирования отношений в области налогов и сборов после начала рыночных преобразований в Российской Федерации перестраивалось слишком медленно, в результате чего в законодательном массиве возникли параллельные системы таможенной и налоговой ответственности. Таким образом, автор усматривает основания исключения из НК РФ ряда составов правонарушений, дублирующих аналогичные нормы в КоАП РФ.

Ключевые слова: система юридической ответственности; административная ответственность; налоговая ответственность.

Current Tax Legislation: Tax Offenses and Types of Liability

STANISLAV V. KONDRATIEV*external doctorate student at the Financial University, Head of the Department for pre-trial settlement of tax disputes,
Directorate of the Federal Tax Service for Moscow region***E-mail:** stanislav.kondratiev@inbox.ru

What we are currently experiencing is a paradoxical situation in the tax field where the current legislation provides several types of liability – administrative, tax or even criminal – for the same offense. *The subject of the study* is the analysis of legal norms, main trends and patterns in legal regulation as well as practice of bringing to justice in the investigated area. *The purpose of research* is to analyze the issues of legal regulation regarding the process of prosecution for tax-related offenses, and work out the proposals aimed at improving the legal regulation in the investigated area. The research comes to the conclusion that after the start of market reforms in the Russian Federation, the legislation on administrative offenses regarding the payment of taxes and fees has been rebuilding too slowly. As a result the legislative system in fact involves a parallel system of customs and tax liability. Thus, the author sees reason to exclude from the Tax Code a number of offenses which duplicate similar norms in the Administrative Code of the Russian Federation.

Keywords: system of legal liability; administrative liability; tax liability.

Регламентация юридической ответственности

Система налогов и сборов в виде уплачиваемых гражданами и организациями денежных средств является одной из фундаментальных основ деятельности любого государства. От того, насколько четко сформирована данная система, зависит не только способность публичной власти выполнять стоящие перед ней задачи, но и благосостояние значительной части населения, в том или ином

виде получающих денежные средства из бюджетов всех уровней.

Отсюда следует, что вся вышеуказанная деятельность должна быть очень четко регламентирована и обеспечена стройной системой легального принуждения, получившей в теории права название «юридические санкции».

В нашей стране постепенно сложилась система юридической ответственности, имеющая деление по основным отраслям российского права:

- конституционная;
- уголовная;
- административная;
- гражданско-правовая;
- дисциплинарная.

Все вышеприведенные виды юридической ответственности хотя и образуют систему, но имеют свои сферы применения. Прежде всего это касается конституционной ответственности, возникающей в высших эшелонах власти и выражающейся в основном в прекращении полномочий государственных органов или отдельных должностных лиц. Остальные виды ответственности имеют довольно широкую субъектную сферу, отличаясь спецификой, величиной санкций и процедурой привлечения.

Противоправные поступки порождают разные по степени тяжести негативные последствия. Данное утверждение легло в основу разделения санкций, в частности, на уголовные и административные, когда за одно и то же правонарушение (одинаково описанное в законе запрещенное деяние) наступает разная по величине и сути негативных последствий санкция и соответственно применяется разная процедура привлечения к ответственности.

Учитывая императивность отношений в области налогов и сборов, наибольшую значимость для их правовой защиты приобрели административные и уголовные санкции, которые в своей совокупности активно воздействуют на данные отношения. На их общем анализе автор и намерен сконцентрировать свое внимание в рамках данной статьи.

Кодификация юридических норм

В соответствии с традициями романо-германской правовой семьи совокупность уголовно-правовых и административно-деликтных норм в нашей стране прошла последовательную кодификацию, т.е. все нормы, регулирующие данные отношения, сконцентрированы в системно структурированных нормативных актах — кодексах. Это способствует достижению нескольких правовых целей: *во-первых*, систематизации правовых норм, в том числе позволяющей исключить дублирование санкций; *во-вторых*, обособления некоторой совокупности норм общего порядка, содержащих теоретические юридические конструкции (понятие преступления или административного правонарушения, виды и описание санкций, признаки субъекта правонарушения и т.д.).

Бесспорно, кодификация юридических санкций является существенным достижением юридической науки. В России количество кодифицированных актов существенно увеличено, в частности, путем создания довольно уникального Кодекса об административных правонарушениях Российской Федерации (далее — КоАП РФ), не имеющего аналогов в странах Западной Европы, откуда, собственно, и пришла к нам сама идея кодификации.

Очевидные преимущества такой структуризации правовой материи привели к тому, что ныне в России кодификации подверглись многие иные массивы правовых норм: налоговое законодательство, законодательство в области землепользования, использования водных и лесных ресурсов, таможенное законодательство и т.д.

Однако практика нормотворчества оказалась не столь однозначна. Если уголовное законодательство достаточно давно пошло по пути так называемой «эксклюзивной» кодификации, т.е. уголовные кодексы уже более века служат единственными источниками уголовного права в странах романо-германской правовой семьи, то с законодательством об административных правонарушениях дело обстоит сложнее.

В течение длительного времени российская юридическая доктрина не выделяла категорию «административное правонарушение» как таковую — карательные юридические санкции концентрировались в уголовном праве, подразделяясь на преступления и проступки. Так, действовавшее в Российской империи до 1917 г. включительно «Уложение о наказаниях уголовных и исправительных» хотя и не давало отдельного определения преступлениям и проступкам, но подразделяло наказания на уголовные и исправительные. При этом такие «исправительные» санкции, как кратковременный арест, выговоры в присутствии суда, замечания или внушения от мест судебных и правительственных, денежные взыскания, можно воспринимать в качестве некоторого аналога современных административных санкций.

В странах Западной Европы данные санкции понимаются по-другому. В частности, один из «патриархальных» уголовных законов Западной Европы — Уголовный кодекс Королевства Нидерландов [1], действующий с 1881 г., четко подразделяет все уголовно наказуемые деяния на преступления и проступки, разнося их в разные разделы данного акта.

Несколько иной подход к разделению уголовно наказуемых деяний сформировался в государствах, реализующих правовые модели семьи «общего» права. Там такие деяния принято подразделять на фелонии¹ и мисдиминоры². Например, Уголовный кодекс штата Техас США 1974 г. [2] определяет фелонию как посягательство, определенное в качестве такового законом или караемое смертной казнью либо заключением в пенитенциарном учреждении. В свою очередь, мисдиминор определяется как посягательство, определенное в качестве такового законом или караемое штрафом, заключением в тюрьму, или и тем, и другим.

При всей оригинальности подходов законодателя различных государств просматривается одна и та же тенденция: наказуемое действие или бездействие может заключаться в одном и том же, но в одном случае оно может относиться к категории преступлений (фелоний), а в другом — к категории проступков (мисдиминоров) в зависимости от тяжести наступивших последствий.

Развитие российского законодательства об административных правонарушениях

Изменение в подразделении карательных санкций на уголовно и административно наказуемые произошло в России после 1917 г.

Советская политическая доктрина, а вслед за ней и юридическая пытались на практике реализовать революционный лозунг «Вся власть — Советам!», формируя модель государства таким образом, чтобы Советы обладали реальной властью, которую они должны были осуществлять через свои исполнительные комитеты. А для этого им были необходимы меры оперативного юридического принуждения, которые можно было бы применять вне судебной процедуры.

Реализации данной задачи и послужил декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 23.06.1921 «О порядке наложения административных взысканий» [3], которым были установлены следующие санкции:

- а) лишение свободы сроком до двух недель;
- б) назначение на принудительные работы без лишения свободы сроком до одного месяца;

¹ Фелония (от англ. *felony*) — одна из основных категорий преступлений в уголовном праве Великобритании и США, к которой, как правило, относятся более тяжкие преступные деяния.

² Мисдиминор (от англ. *misdemeanour*) — в уголовном праве США и Великобритании категория наименее опасных преступлений, граничащих с административными.

в) штраф не свыше 50 000 руб. по всем делам, за исключением дел о нарушениях правил торговли;

г) назначение вместо неисполненной повинности другой или наложение штрафа в размере, не превышающем пятикратной стоимости оплачиваемых по вольным ценам работ, подлежащих выполнению в порядке повинности.

Все указанные административные кары устанавливались за нарушение обязательных постановлений местной власти.

Несколько углубленный анализ процитированных нормативных положений необходим автору для обоснования дальнейшей логики рассуждений. Итак, перед нами весьма примечательная юридическая конструкция, где, с одной стороны, присутствует полная неопределенность деяний (обязательные постановления местной власти, которых может быть множество), а с другой стороны, закрытый перечень санкций, выборку из которых правоприменитель осуществляет самостоятельно. Таким образом, имеется жесткий рычаг давления на население в виде практически ничем не ограниченной системы административной репрессии.

Процедура наложения административных санкций предельно проста — решение президиума уездного исполнительного комитета, занесенное в протокол. При этом подача жалобы на решение не приостанавливает приведение постановления об административном взыскании в исполнение. Сказать прямо — идеальная репрессивная система внесудебного принуждения.

Именно этот «административный кулак» и предстояло постепенно разжать, заключив его хотя бы в подобие цивилизованных юридических рамок, что и происходило постепенно в течение десятилетий и завершилось в социалистический период принятием «Основ законодательства Союза ССР и союзных республик об административных правонарушениях» [4], а затем принятием кодексов об административных правонарушениях всеми союзными республиками.

И СССР, и Россия являются федеративными государствами, и ряд проблем, которые стоят перед исполнительной властью в одном регионе, не характерны для другого. Поэтому неизбежна некоторая децентрализация в формулировании видов административных правонарушений. В советский период она проявлялась в принятии союзными республиками отдельных кодексов, а в современный период — возможностью установления

дополнительных административных санкций органами государственной власти субъектов Российской Федерации при соблюдении единых процессуальных правил, установленных федеральным законом — КоАП РФ.

Формирование единого кодифицированного акта, определяющего перечень основных административных правонарушений в такой огромной стране, как Российская Федерация, является весьма сложной задачей, в особенности на этапах коренной ломки политического режима и трансформации государства из тоталитарного в демократическое. Данным фактором отчасти и объясняется затягивание процесса формирования нового КоАП РФ, который был принят только в конце 2001 г., т.е. фактически через десять лет после начала массивной трансформации законодательства.

Указанная задержка предопределила и появление иных тенденций, а именно формирование отдельных локальных систем административных санкций, которые возникли в таможенном, бюджетном и налоговом законодательствах, сформированных ранее, чем сложилась новая концепция законодательства об административных правонарушениях. В период начала применения указанных законодательных массивов данный подход был вызван объективной необходимостью, но после принятия нового КоАП РФ целесообразность наличия локальных систем административных санкций отпала.

Сравнение понятий «налоговое правонарушение» и «административное правонарушение»

Осуществленный выше исторический экскурс в развитие законодательства об административных правонарушениях потребовался автору в определенной мере для того, чтобы выявить первопричину появления в Налоговом кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ) раздела «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение», который был введен в данный нормативный акт в связи с дефицитом новых концептуальных подходов по изменению законодательства об административных правонарушениях в период разработки и принятия КоАП РФ.

Мнения ученых по поводу появления нового вида юридической ответственности — налоговой сразу разделились. Первая группа ученых

признала данный факт и утверждала, что НК РФ, введший понятия «налогового правонарушения» и «налоговой санкции», существенно изменил нормы ранее принятого законодательства по вопросам ответственности за правонарушения в данной сфере [5, с.181], другие же предлагали признавать налоговые правонарушения разновидностью административных правонарушений, не сохраняя за ними статуса самостоятельного вида юридической ответственности [6].

Споры по данному вопросу ведутся до сего времени. Истоки этой дискуссии видятся автору не столько в вынужденных мерах законодателя при разработке НК РФ, сколько в длительном эволюционном процессе выделения из отрасли российского административного права новой отрасли финансового права, имевшей своими подотраслями налоговое и бюджетное право.

Увеличение массива финансово-правовых норм и его структурное изменение в условиях перехода экономики к системе рыночных отношений является объективным процессом.

Поэтому юридическая научная среда достаточно благожелательно отнеслась к декларированию появления новой отрасли российского права. Однако комплекс «младшего брата» по отношению к «старшему брату» — административному праву науки финансового права преодолеть долго не удавалось, так как объективно финансовые правоотношения формируются и реализуются во многом в системе исполнительной власти и столь же во многом они императивны, что также является признаком административных правоотношений. В этих условиях научное обоснование возникновения нового специфического вида юридической ответственности — налоговой, а затем и бюджетной пришлось как нельзя кстати, так как это, казалось бы, должно было подчеркнуть полную самостоятельность отрасли финансового права.

Однако групповое желание никогда не являлось эквивалентом научной истины. Поэтому обратимся к законодательным формулировкам, а именно к сравнительному анализу определения понятий «административное правонарушение» и «налоговое правонарушение».

В соответствии со ст. 2.1 КоАП РФ административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов

Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

В свою очередь, в ст. 106 НК РФ предлагается следующая формулировка: налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

При сравнении данных определений просматривается искусственность разграничения административного и налогового правонарушения. В обоих случаях речь идет о противоправном и виновном деянии, в обоих случаях говорится о субъекте как физическом или юридическом лице (в НК РФ этот субъект замаскирован понятиями «налогоплательщик, налоговый агент» и «иные лица»), в обоих случаях ответственность обусловлена неким сводом охранительных норм, содержащихся в определенном законодательном акте или совокупности актов.

Единственное, казалось бы, существенное отличие — оговорка о том, что противоправность налогового правонарушения определяется законодательством о налогах и сборах, представляется автору искусственной, так как эта она не препятствует нахождению и в НК РФ, и в КоАП РФ идентичного описания запрещенных деяний.

Выводы

Как показало проведенное исследование, система юридической ответственности в области налогов и сборов, сложившаяся в отечественном законодательстве, является незавершенной и нуждается в существенной корректировке. Прежде всего остается дискуссионным вопрос о юридической природе налоговой ответственности, присутствуют дублирующие друг друга системы юридических санкций. В настоящее время сложилась парадоксальная ситуация, когда за одно и то же правонарушение в налоговой сфере действующим законодательством предусмотрено несколько видов ответственности — административная либо налоговая, а в некоторых случаях и уголовная.

Таким образом, автор усматривает основания для исключения из НК РФ ряда составов правонарушений, дублирующих аналогичные составы в КоАП РФ.

Литература

1. Уголовный кодекс Голландии. СПб.: Юридический центр Пресс, 2001. 510 с.
2. Уголовный кодекс штата Техас. СПб.: Юридический центр Пресс, 2006. 576 с.
3. Декрет ВЦИК и СНК РСФСР от 23.06.1921 «О порядке наложения административных взысканий». Собрания узаконений и распоряжений рабочего и крестьянского Правительства РСФСР. 1921. № 52. Ст. 310.
4. Ведомости Верховного Совета Союза Советских Социалистических Республик. 1980. № 44. Ст. 909.
5. Химичева Н.И. Финансовое право. М., 2004. 381 с.
6. Колесниченко Ю.Ю. Меры административного принуждения за нарушение законодательства о налогах и сборах // Журнал российского права. 2002. № 7.
7. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 № 20-П. Собрание Законодательства Российской Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

References

1. The criminal code of the Holland [Ugolovnihy kodeks Gollandii]. St. Petersburg, Legal Press Center publishing house, 2001, 510 p.
2. Criminal code of the State of Texas [Ugolovnihy kodeks shtata Tekhas]. St. Petersburg, Legal Press center, 2006, 576 p.
3. The decree of VTsIK and SNK RSFSR of 23.06.1921 «About an order of imposing of administrative penalties» [«O poryadke nalozheniya administrativnikh vzihskanij»] [«O poryadke nalozheniya administrativnikh vzihskanij»], *Meetings of legalizations and orders of the Working and Country Government of RSFSR*, 1921, No 52, art. 310.
4. Sheets of the Supreme Council of the Union of the Soviet Socialist Republics, 1980, No 44, art. 909.
5. Himicheva N.I. Financial right. [Finansovoe pravo]. Moscow, 2004. 381 p.
6. Kolesnichenko Yu.Yu. Measures of administrative coercion for a violation of the law about taxes and fees. [Merih administrativnogo prinuzhdeniya za pravonarusheniya v oblasti nalogov i sborov]. *the Magazine of Russian law*, 2002, No 7.
7. Resolution of the Constitutional Court of the Russian Federation of 17.12.1996, No 20-P, *Russian Federation Code*, 1997, No 1, art. 197.