Кирилл ВАСКЕВИЧ

Тенденции развития института ответственности за налоговые правонарушения

Одной из основных целей административной реформы в Российской Федерации является ограничение вмешательства государства в экономическую деятельность субъектов предпринимательства и прекращение избыточного государственного регулирования. В связи с этим была принята Концепция снижения административных барьеров и повышения доступности государственных услуг на 2011–2013 годы, внедрен институт оценки регулирующего воздействия, развиваются механизмы досудебного обжалования решений органов государственной власти, в том числе и в налоговой сфере. Реформы привели к необходимости совершенствования налогового законодательства, в частности, форм реализации государственной налоговой политики и механизма налогового администрирования, содержание которого приобретает новый смысл и требует дальнейшего изучения.

Обращение к этой проблеме вызвано ее актуальностью в области законных интересов и прав отдельной личности, общества и государства, поиска оптимального правового механизма реализации мер ответственности в области налогов и сборов, баланса между частными и публичными интересами. В условиях, когда фактически не действует конституционная норма о возмещении лицам убытков, причиненных незаконными действиями органов государственной власти, все чаще возникают случаи превышения ими своих полномочий, в том числе и в административно-процессуальной деятельности [Гоголев А.М. Административно-правовое регулирование ... Журнал «Актуальные вопросы публичного права». 2014. №4], что противоречит государственной политике открытости деловой среды.

В то же время, в соответствии с информационно-аналитическими материалами налоговых органов, при проведении выездных налоговых проверок организаций и физических лиц выявляются нарушения законодательства о налогах и сборах в 9111 случаев из 9203, что составляет примерно 99%[1]. В этой связи хотелось бы проследить динамику развития института ответственности в области налогов и сборов в Российской Федерации за последние годы и ее соответствие государственной политике, касающейся сокращения избыточного государственного регулирования в разрезе имеющегося законодательства.

Так, летом 2013 года Государственной Думой Российской Федерации было принято несколько масштабных законов, затрагивающих налоговые правоотношения и в ряде случаев принципиально меняющих сложившуюся систему отношений и представлений. Из них следует отметить:

– Федеральный закон от 28 июня 2013 года № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям», или Федеральный закон «О противодействии незаконным финансовым операциям»;

– Федеральный закон от 2 июля 2013 года № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», или Федеальный закон «Об обязательном досудебном порядке урегулирования налоговых споров»;

– Федеральный закон от 23 июля 2013 года № 248-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации», или Федеральный закон «О совершенствовании налогового администрирования»;

– Федеральный закон от 23 июля 2013 года №212-ФЗ «О внесении изменения в статью 220 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», или Федеральный закон «О новом порядке применения имущественного вычета».

При рассмотрении новаций стоит учесть различные виды ответственности за правонарушения в области налогов и сборов, в частности, единовременное наличие налоговой, административной и уголовной ответственности.

Так, согласно п. 1 ст. 119 Налогового кодекса Россий-

1 Отчет о результатах работы налоговых органов по форме № 2-НК по состоянию на 1 апреля 2014 года. // http://www.nalog.ru (дата обращения: 16.06.2014).

Кирилл Васкевич, кандидат экономических наук, адвокат (19002, Москва, Сивцев Вражек, д. 43). E-mail: k.vaskevich@gmail.com

Аннотация: В статье рассматривается развитие института ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов в Российской Федерации. Отмечается и комментируется ряд последних поправок в Налоговый кодекс Российской Федерации, касающихся регулирования общественных отношений в рассматриваемой сфере. На основе этого анализа автор приходит к выводу о наличии как положительных, так и отрицательных эффектов развития института ответственности за налоговые правонарушения, что говорит о неоднозначности последних новаций налогового законодательства в контексте государственной политики повышения открытости деловой среды и снижения административных барьеров для субъектов предпринимательской деятельности.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Российской Федерации, налоговая ответственность, административная ответственность, снижение административных барьеров.

ской Федерации, «Ответственность за нарушение срока представления налоговой декларации применяется ко всем лицам, обязанным ее представлять. Размер штрафа исчисляется от не уплаченной в срок суммы». В частности, п. 5 ст. 174 Налогового кодекса Российской Федерации устанавливает круг лиц, не являющихся налогоплательщиками НДС, но обязанными при определенных условиях представлять налоговую декларацию. В связи с этим, как отмечает А.В. Брызгалин, состоялось законодательное разрешение спора о том, может ли являться субъектом ответственности лицо, обязанное представить налоговую декларацию, но не имеющее статуса налогоплательщика по соответствующему налогу [Брызгалин А.В. Анализ основных положений ... «Налоги и финансовое право». 2013. № 8]. Ранее данная проблема решалась на уровне Высшего Арбитражного суда Российской Федерации в пользу лиц, обязанных представить декларацию[2].

Кроме того, поправка ужесточает порядок определения размера ответственности за несвоевременное представление декларации. Если ранее штраф исчислялся в размере от не уплаченной суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации, то с 1 января 2014 года он исчисляется, исходя из не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации.

Таким образом, если ранее налогоплательщик мог ограничиться минимальным штрафом 1000 рублей за нарушение срока представления декларации, уплатив к моменту ее представления всю сумму налога, подлежащую уплате (доплате) на основании этой декларации, то теперь для минимальной ответственности необходимо, чтобы эта сумма была уплачена не просто к моменту представления декларации, а еще и в установленный нормами срок. В случае несоблюдения этого срока, размер штрафа будет определяться исходя из не уплаченной в этот срок суммы, отраженной в налоговой декларации, даже если к моменту ее представления эта сумма уплачена полностью.

Стоит отметить еще одну новацию, в частности, изменение п. 6 ст. 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которым разграничена ответственность за непредставление документов и информации в рамках «встречной» проверки.

Эта поправка разграничивает ответственность лица за непредставление, с одной стороны, истребуемых документов, а с другой – истребуемой информации. Данная поправка вызвана необходимостью разграничения законодателем понятий «информация» и «документы», исходя из того, что информация может быть как облечена в форму документа с определенными стандартами, реквизитами, так и находиться в произвольной форме и (или) присутствовать в разрозненном, несистематизированном виде. Также и судебная практика неоднократно обращала внимание на различие понятий «документ» и «информация».[3]

Между тем, как отмечает А.В. Брызгалин, если обратиться к ст. 129.1 Налогового кодекса, то в ней идет речь об ответственности именно за «неправомерное несообщение сведений», но не за «непредставление документов». То есть до принятия данной поправки возникало противоречие между содержанием норм п. 6 ст. 93.1 и ст. 129.1 Налогового кодекса Российской Федерации, несмотря на то, что в первой из этих норм содержалась прямая отсылка ко второй [Брызгалин А.В. Анализ основных положений ... «Налоги и финансовое право». 2013. № 8]. Однако в диспозиции п. 1 ст. 129.1 Налогового кодекса есть небольшая, но все-таки оговорка о том, что санкция этой нормы применяется при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации. Поэтому в судебной практике нередко возникали вопросы о том, норму какой из двух названных статей и в каких случаях необходимо применять[4].

В соответствии с данной поправкой, в настоящее время ответственность по ст. 126 Налогового кодекса предусматривается «за отказ лица от представления истребуемых в рамках «встречной» проверки документов или непредставление их в установленные сроки». Таким образом, стоит говорить об унификации ответственности за нарушение обязанности по представлению документов как самим проверяемым лицом в рамках камеральной или выездной проверки, так и третьим лицом в рамках «встречной» проверки.

Кроме того, был расширен субъектный состав ответственности по п. 2 ст. 126 Налогового кодекса «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, распространяется и на физических лиц». Поправка исключает ограничение по применению налоговой ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 126 Налогового кодекса Российской Федерации, в отношении только организаций, и, соответственно, распространяет возможность ее применения также в отношении индивидуальных предпринимателей и физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями.

Далее следует отметить, что с позиции административной юрисдикции и процессуальной деятельности, необходимо обратить внимание на содержащиеся в текущих поправках определения и разграничения понятий «жалоба» и «апелляционная жалоба». Так, поправки в статью 138 Налогового кодекса закрепляют в общем виде право лиц, чьи права нарушены незаконными актами, действиями и бездействиями налоговых органов и их должностных лиц, на их обжалование в вышестоящий налоговый орган или в суд.

Законодателем вводится определение таких понятий, как «жалоба» и «апелляционная жалоба», имеющих определенные отличия. Так, предметом жалобы является вступивший в законную силу акт налогового органа, действие или бездействие его должностного лица. Предметом апелляционной жалобы является акт налогового органа, который принят по результатам рассмотрения материа-

---

2 Постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 30 октября 2007 года № 4544/07.

3 Постановление ФАС ЗСО от 4 августа 2008 года по делу № А75-6149/2007.

4 Постановление ФАС МО от 4 июня 2013 года по делу № А40-91503/12-115-602.

лов налоговой проверки, не вступивший в законную силу [Брызгалин А.В. Анализ основных положений ... «Налоги и финансовое право». 2013. № 8]. Соответственно, при анализе норм Налогового кодекса, так или иначе касающихся жалоб, необходимо всякий раз устанавливать, распространяются ли они с целью обеспечения единого правового режима в том числе на апелляционные жалобы или нет [Гоголев А.М. Административно-правовое регулирование ... Журнал «Актуальные вопросы публичного права». 2014. №4].

Еще одной новацией, которую невозможно не отметить, является установление общего обязательного досудебного порядка обжалования ненормативных актов налоговых органов (п. 2, ст. 138). Это центральное звено в Федеральном законе от 2 июля 2013 года № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации», которая вводит обязательный досудебный порядок урегулирования всех налоговых споров. Ранее такой порядок, согласно п. 5 ст. 101.2 Налогового кодекса, распространялся лишь на акты налогового органа, принимаемые по результатам рассмотрения материалов налоговых проверок[5].

Экспертами и практиками высказано немало мнений о преимуществах и недостатках этой новации. Так, например, ФНС России считает, что налогоплательщики выиграют от обязательного досудебного урегулирования: это не только позволит уменьшить сроки для рассмотрения жалоб, но и ускорит процесс исправления нарушений, выявленных в ходе досудебного разбирательства. Среди других преимуществ досудебных процедур можно назвать их доступность для граждан и предприятий малого и среднего бизнеса. Жалоба не требует заполнения формализованного искового заявления и оплаты пошлины и судебных расходов и адвокатов, что на наш взгляд, является позитивным моментом при реализации политики снижения административных барьеров.

Однако юристы видят и недостатки такого порядка. Во-первых, имеют место нарушения налоговыми органами сроков рассмотрения апелляционных жалоб. Во-вторых, вышестоящий налоговый орган в большинстве случаев оставляет в силе решение нижестоящего, формально подходя к рассмотрению таких жалоб [Брызгалин А.В. Анализ основных положений ... «Налоги и финансовое право». 2013. № 8]. В первом случае из указанных недостатков законодатель предусмотрел для налогоплательщиков определенную правовую гарантию в виде возможности обращения в суд при непринятии налоговым органом в установленные сроки решения по жалобе (апелляционной жалобе). Это первое условное исключение из правила об обязательном досудебном порядке. Стоит отметить, что этот момент учтен и при определении начальных моментов сроков на обращение в суд при последующем обжаловании ненормативных актов налоговых органов.

Возвращаясь к вопросу о преимуществах и недостатках установления обязательного досудебного порядка обжалования, стоит обратить внимание на мнение А.М. Макарова. Председатель Комитета по бюджету и налогам Государственной Думы поставил под сомнение целесообразность универсализации такого порядка, отмечая, что «... в случае обязательного досудебного обжалования налогоплательщиком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика в банке, данное обстоятельство может привести к росту убытков этого налогоплательщика, вызванных неправомерными действиями налогового органа, подлежащих возмещению из бюджета...» [Шилехин К.Е. Соотношение административной и налоговой ответственности ... Научный вестник Омской академии МВД России. 2013. № 4 (51)]. Для устранения данных проблем А.М. Макаров предлагал рассмотреть возможность установления для отдельных видов ненормативных актов отсрочки вступления их в силу до принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе, с одновременным предоставлением руководителю налогового органа права применения в необходимых случаях соответствующих обеспечительных мер.

Литература

Брызгалин А.В. Анализ основных положений летних законов о налогах // Налоги и финансовое право. 2013. № 8.

Гоголев А. М. Административно-правовое регулирование в налоговой сфере: состояние и проблемы правоприменения // Актуальные вопросы публичного права. 2014. №4.

Шилехин К.Е. Соотношение административной и налоговой ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах // Научный вестник Омской академии МВД России. 2013. № 4 (51).

[5] Постановление Президиума ВАС Российской Федерации от 10 июля 2012 года № 2873/12.

INSTITUTE DEVELOPMENT TRENDS: LIABILITY FOR TAX OFFENSES

Kirill Vaskevich, PhD.,(Economics), lawyer (43 Sivcev Vrazhek Lane, Moscow 19002). E-mail: k.vaskevich @ gmail.com

Summary: The article considers the development of the Institute of responsibility for offenses in the sphere of taxes and charges in the Russian Federation. It notes and comments on several recent amendments to the Tax Code of the Russian Federation concerning the regulation of public relations in this sphere. Based on this analysis, the author concludes that there are both positive and negative effects in the development of the institution responsible for tax offenses, which has created an ambiguity by the latest innovations in the national policy in tax legislation towards increasing transpatency in the business environment and reducing administrative barriers for entrepreneurs.
Keywords: Tax Code of the Russian Federation, the tax liability, administrative responsibility, reduction of administrative barriers.

References

Bryzgalin A.V. Analysis of the main provisions of the laws on taxes this summer // Taxes and Financial Law. 2013. № 8.

Gogolev A. M. Administrative and legal regulation in the sphere of taxation: the current state and the problems of enforcement // Actual issues of public law. 2014. № 4.

Shilenin C.E. Performance ratios of administrative and tax liability for violations of the law on taxes and charges // Scientific Bulletin of the Omsk Academy of the Russian Interior Ministry. 2013. № 4 (51).