

УДК 577.422 (470.23)

Ю.А.Халимовский (3 курс, каф. Юриспруденции), Т.А. Васецкая, ст. преп.

## ОБЩИЕ ЧЕРТЫ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

С введением в действие Налогового Кодекса Российской Федерации (НК РФ) открылась новая страница развития налоговой системы России, этого главного источника государственных доходов, бесперебойная работа которого обеспечивает жизнедеятельность всего государства. В то же время «функционирование налоговой системы обеспечивается мерами юридической ответственности. Российское законодательство предусматривает меры административной, уголовной, дисциплинарной, материальной, а также финансовой, в том числе налоговой, ответственности за совершение различных видов нарушений законодательства о налогах и сборах».

Как известно, основанием любой ответственности является совершение правонарушения. В данном случае речь идёт о нарушениях законодательства о налогах и сборах, составы которых предусмотрены различными правовыми актами: Налоговым Кодексом, Уголовным Кодексом, Кодексом об административных правонарушениях, законами «О Государственной налоговой службе РФ», «О федеральных органах налоговой полиции», «Об основах налоговой системы в РФ» и другими. Соответственно, и ответственность за данные правонарушения предусматривается в этих нормативных актах. Однако возникает вопрос: а все ли эти составы являются налоговыми правонарушениями?

Исчерпывающий ответ даёт ст. 106 Налогового Кодекса РФ: «налоговым правонарушением признаётся виновно совершённое противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность». Ключевой фразой в данной дефиниции является фраза: «настоящим Кодексом предусмотрена ответственность». Таким образом, собственно налоговым правонарушением являются лишь те деяния, составы которых предусмотрены соответствующими статьями Налогового Кодекса. Прочие же составы – в Уголовном Кодексе, КоАПе и прочих актах – следует для различия называть именно «нарушениями законодательства о налогах и сборах»: «К налоговым относятся те правонарушения, которые касаются налоговой системы непосредственно».

Такое, казалось бы, формальное различие влечёт за собой соответствующие последствия, ведь за разные правонарушения устанавливается свой вид ответственности. Соответственно, за налоговые правонарушения назначается самостоятельная налоговая же ответственность.

Вообще, до недавнего времени этот вид ответственности не выделяли как самостоятельный. Виной тому было несовершенство налогового законодательства, нуждавшегося в упорядочении. Например, Г.В. Петрова в своём учебнике налогового права пишет о сущности налоговой ответственности: «Налоговое принуждение является видом административного принуждения, осуществляемого в форме финансовых санкций». В настоящее же время принятие Налогового Кодекса расставило точки над «i». Несомненно, «ответственность за налоговые нарушения регулируется различными отраслями права». Но точнее было бы выразиться следующим образом: лица, «виновные в нарушении законодательства о налогах и сборах, привлекаются в установленном законом порядке, помимо налоговой, к административной, уголовной, дисциплинарной и материальной ответственности».

Следует выделить признаки налоговой ответственности. Общими признаками для

любого вида юридической ответственности являются следующие: а) налоговая ответственность – средство охраны правопорядка, б) она наступает на основе норм права, в) состоит в применении норм государственного принуждения, г) является следствием виновного деяния, д) заключается в применении санкций и наступлении связанных с ними отрицательных для нарушителя последствий, е) реализуется в соответствующей процессуальной форме.

Специфика же, отграничивающая налоговую ответственность от других видов, выражена также несколькими особенностями:

основанием налоговой ответственности могут быть лишь правонарушения, предусмотренные НК РФ;

само наступление такой ответственности урегулировано данным Кодексом;

ответственность эта состоит в применении к нарушителю специальных налоговых санкций;

в НК установлен особый порядок привлечения к налоговой ответственности;

субъекты налоговой ответственности – налогоплательщики, налоговые агенты и иные обязанные лица (ст. 106 и 107 НК РФ);

к ответственности за налоговые правонарушения привлекают налоговые органы и их должностные лица.

Хотелось бы подробнее остановиться на некоторых из вышеперечисленных пунктов. Согласно ст. 114 НК единственной мерой налоговой ответственности является денежное взыскание (штраф). От штрафа следует отличать пеню (ст. 75 НК). Штраф – санкция за налоговое правонарушение, а пеня – лишь способ обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, наряду с залогом и поручительством, например (гл. 11 НК). Тем более что пеня связана с неуплатой налога в срок, а неуплата может быть как неправомерной, и тогда это будет налоговое правонарушение, а санкцией – штраф, так и правомерной, то есть без образования состава налогового правонарушения. Так же считает и С.Г. Пепеляев: “Взыскание недоимки и пени не является наказанием за налоговое правонарушение”. В целом пеня представляет собой заимствование гражданско-правового института. Об этом же пишет Г.В. Петрова: “То есть к налоговым отношениям в одних случаях применим административно-правовой метод, в других – гражданско-правовой метод регулирования”.

Далее, в ст. 10 НК чётко различается производство по делам о налоговых правонарушениях (порядок осуществления которого дан гл. 14, 15 НК) и производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах (т.е. не о собственно “налоговых правонарушениях”), процедура разрешения которых предусмотрена административным или уголовно-процессуальным законодательством. Соответственно, и ответственность в последнем случае административная или уголовная.

И наконец, субъектом налоговых правонарушений в их собственном смысле (и значит, налоговой ответственности) могут быть лишь налогоплательщики и налоговые агенты, а также прочие обязанные лица (ст. 106, 107 НК). Так, ответственность банков, предусмотренная гл. 18 НК, называется именно ответственностью за совершение нарушений законодательства о налогах и сборах. Ответственность налоговых органов и должностных лиц наступает в административном порядке.

В качестве обоснований самостоятельности налоговой ответственности можно привести ещё несколько соображений. Пункт 3 ст. 108 НК говорит, что налоговая ответственность физических лиц наступает лишь тогда, когда совершённое деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренных УК РФ. Пункт 4 ст. 108 НК устанавливает, что привлечение организаций к налоговой ответственности (“ответственности за совершённое налоговое правонарушение”, т.е. налогового правонарушения в собственном смысле) не освобождает её должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной и другой предусмотренной законом ответственности, таким

образом чётко разделяя эти виды юридической ответственности. Кроме того, п. 6 ст. 108 НК вслед за уголовным законодательством вводит презумпцию невиновности, чего нет даже в КоАПе.

Таким образом, с принятием и введение в действие НК РФ законодательно оформился новый вид юридической ответственности – налоговая. Такое разграничение позволит наладить более эффективную борьбу с налоговыми правонарушениями, а также надёжнее обеспечить права участников налоговых правоотношений.