

*Анатолий Васильевич ПЕРЕДЕРНИН –  
доцент кафедры административного  
и финансового права Института  
государства и права,  
кандидат юридических наук*

УДК 351. 713; 342. 95.

## **НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИИ: ПРОБЛЕМЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

*АННОТАЦИЯ. Налоговое законодательство в России находится в стадии развития. За исключением некоторых положений с 1 января 1999 года введена в действие часть первая Налогового кодекса, поглавно принимается его вторая часть. Предмет правового регулирования данной отрасли права затрагивает интересы практически всего населения страны, поэтому требует серьезных научных изысканий, всестороннего, полного и объективного обоснования изменения существующей налоговой системы, особенно в части правового регулирования применения мер государственного принуждения к налогоплательщикам.*

*Tax legislation in Russian Federation is developing, the new Code of Taxation is expected. The subject of legal regulation practically touches upon the whole country's interest. That is why the present tax system needs serious and detailed scientific research. The legal regulation of state measures to taxpayers is in the center of this article.*

По экспертным оценкам, более 60 процентов налогоплательщиков либо уклоняются от уплаты налогов, либо скрывают истинные размеры своих доходов и других объектов налогообложения [1].

По данным Министерства по делам налогов и сборов РФ, налогоплательщиками являются более 2 миллионов юридических и более 80 миллионов физических лиц. Следовательно, с учетом проведенных экспертных оценок, число потенциальных нарушителей превышает 50 миллионов. Эта огромная цифра свидетельствует о явном неблагополучии в налоговой системе России. Не все хотят платить налоги, тем более, что не всегда понятно, на какие нужды и как эффективно используются бюджетные средства органами власти и чиновниками. В этой связи одним из важнейших инструментов укрепления налоговой дисциплины, наряду с другими факторами, становится ответственность налогоплательщиков и других участников налоговых правоотношений за нарушения налогового законодательства. Принципы юридической ответственности, ее неотвратимость за противоправное поведение могут и должны сыграть свою положительную роль, если имеется четкое законодательное регулирование ее оснований и процессуальной деятельности правоприменителей. Анализируя с этих позиций правовые нормы части первой Налогового кодекса Российской Федерации (в дальнейшем — ч. 1 НК РФ), можно сделать следующий вывод.

Законодатель установил основания ответственности субъектов налогового права, но недостаточно полно урегулировал процессуальные правоотношения по привлечению к ответственности налогоплательщиков и иных обязанных лиц [2], применил в кодексе ряд новаций, которые требуют своего научного осмысления и обоснования. В научный и практический оборот введены такие понятия, как «налоговая ответственность» и «налоговое правонарушение» (ст. 101, 106, 108 и др. ч. 1.





НК РФ). Уточнение сущности и содержания названных понятий в налоговом праве необходимо как в целях познания этих важнейших правовых институтов, так и в целях укрепления гарантий соблюдения прав и интересов налогоплательщиков, обеспечения законности в налоговой деятельности.

Законодательное введение в правовую систему России института налоговой ответственности обусловлено многими факторами, и прежде всего — финансовой природой налоговых правоотношений и участием в них специальных субъектов — налогоплательщиков, налоговых агентов и других обязанных лиц. По основным своим признакам: императивному методу правового регулирования, властному характеру деятельности субъектов правоприменения, по своим правовым последствиям — налоговая ответственность, по мнению ряда авторов, является, скорее всего, разновидностью административной ответственности, поэтому будет вполне правомерно исследовать ее сущность через призму административной ответственности, тем более что в ч. 1. НК РФ не дано ее дефиниции [3].

В научной и учебной литературе встречаются и иные подходы к определению ее сущности. Одни авторы понимают налоговую ответственность как применение финансовых санкций к правонарушителям, другие считают ее разновидностью финансовой ответственности [4], третьи заявляют о ее комплексном характере [5].

В частности, С. Г. Пепеляев утверждает, что термин «налоговая ответственность» был применен законодателем в п. 2 ст. 108 НК РФ как синоним понятию «ответственность за совершение налогового правонарушения» и что о ней можно говорить только как о комплексном институте, объединяющем нормы различных отраслей права, направленные на защиту налоговых правоотношений [6].

Бесспорно, что по своей правовой природе она ближе всего к административной ответственности как, впрочем, и финансовые санкции. Однако согласиться с утверждением С. Г. Пепеляева о комплексном характере налоговой ответственности нет достаточных правовых оснований. Законодатель совершенно недвусмысленно и не случайно вводит в практику новую разновидность юридической ответственности (насколько это обоснованно — другое дело), подтверждением чему является установление ее особых — фактического (налоговое правонарушение, ст. 106 НК РФ), юридического (состав налогового правонарушения, глава 16 НК РФ) и процессуальных — оснований (ст. 10, 101 и др. НК РФ), отличных от аналогичных оснований административной и любой другой юридической ответственности.

Полемика относительно сущности ответственности имеет не только теоретическое и методологическое значение, позволяя уточнить одно из важнейших юридических понятий, но и прикладное, практическое значение. Понимание ответственности как деятельности государственных органов по применению мер принуждения, причем при недостаточно четко определенном ее правовом основании в правоприменительной практике органов налогового контроля, может привести и нередко приводит к необоснованному расширению их фискальных функций и нарушению прав налогоплательщиков.

Ответственность адресована правонарушителю и может рассматриваться как обязанность физического и юридического лица претерпеть неблагоприятные для себя последствия нарушения налогового законодательства, однако такое понимание ответственности лишает ее материального содержания, которое заключается в применении к нему мер государственного принуждения. Поэтому будет вполне логичным и обоснованным определить налоговую ответственность как обязанность правонарушителя отвечать за свое противоправное и виновное деяние, которая реализуется посредством применения мер государственного принуждения, предусмотренных налоговым законодательством.



До принятия ч. 1. НК РФ в налоговом законодательстве были установлены административная и уголовная ответственность и финансовые санкции. Причем последние рассматривались как особые меры финансовой ответственности, применявшиеся безотносительно к наличию необходимой совокупности юридических признаков по факту того или иного налогового нарушения, которые рассматривались как объективно противоправные деяния. Иными словами, из конструкции состава правонарушения исключалась субъективная сторона и ее признаки: вина, мотив, цель. «Объективно-противоправный» подход к ответственности налогоплательщиков пытались сохранить ряд разработчиков проектов ч. 1. НК РФ и законодательно закрепить в нем такое ее основание, как «налоговое нарушение» (не «правонарушение», а именно «нарушение»), подчеркивая тем самым особую, не связанную с другими отраслями Российского права, правовую природу этого явления. При этом активно проводилось (да и сейчас проводится) научно-теоретическое и практическое обоснование внедрения в систему Налогового права чуждой ему презумпции виновности налогоплательщиков, возложения на них бремени доказывания своей невиновности и оплаты процедуры своего собственного привлечения к ответственности [7].

«Трудно согласиться с мнением А. П. Алехина и С. Г. Пепеляева,— отмечает Л. Ю. Кролис,— которые писали в 1992 году, что под нарушением налогового законодательства как разновидности правонарушения следует понимать противоправное, виновное действие или бездействие». А. П. Алехин и С. Г. Пепеляев написали свою работу тогда, подчеркивает Л. Ю. Кролис, когда налоговое право России только начинало складываться, и хотели перенести, внедрить в налоговую ответственность традиционные принципы юридической ответственности. Поэтому их подход к вине нельзя поддержать, но можно понять. Но когда Ю. Н. Стариков уже в 1995 году пишет, что субъективная сторона юридических составов налоговых нарушений должна включать вину в виде умысла либо неосторожности, а при наличии умышленной вины можно включать мотив и цель совершенного правонарушения, то это уже просто ошибочно (8). С таким утверждением нельзя согласиться по двум причинам. Во-первых, это противоречит принципам публичных отраслей права, и в частности презумпции невиновности лица, пока не будет доказано иное. Во-вторых, не следует путать гражданско-правовые отношения, где стороны равны и доказывают свою правоту, как могут (в рамках закона). В налоговых правоотношениях совсем иное дело. Одна сторона здесь обладает государственно-властными полномочиями, другая таких полномочий не имеет и, по сути дела, выступает подчиненной стороной. В таких неравных условиях перекладывание на налогоплательщика обязанности доказывать свою правоту ставит его в заведомо невыгодное положение и чревато нарушением его прав.

Очевидно, что под давлением общественного мнения и исходя из здравого смысла законодатели преодолели узковедомственный, фискальный подход в установлении фактического основания налоговой ответственности и в статье 106 ч. 1. НК РФ дали понятие налогового правонарушения как виновного, противоправного (в нарушении законодательства о налогах и сборах) деяния (действия или бездействия) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность, что в основном согласуется с положениями и принципами российской правовой системы. Это принципиальное положение Налогового кодекса не утратило своей актуальности, так как со стороны органов налогового контроля продолжают попытки ревизии этих принципов.

Практическое значение для укрепления законности правоприменительной деятельности органов Министерства по делам налогов и сборов, налоговой полиции и других имеет классификация налоговых правонарушений по группам и видам. Их юридические составы закреплены в четырнадцати статьях главы 16 НК РФ. В самом





общем виде по совокупности родовых и видовых объектов, по признакам объективной стороны налоговых правонарушений все их можно подразделить на три группы.

1. Нарушения учетно-отчетного порядка налоговой деятельности. В эту группу можно отнести правонарушения, предусмотренные статьями 116-120, ч. 1. НК РФ.

2. Деяния, направленные против установленного порядка исчисления, удержания, перечисления и уплаты налоговых средств. Статьи 122, 123, ч. 1. НК РФ.

3. Правонарушения против порядка осуществления налогового контроля. Статьи 124-129, ч. 1. НК РФ.

И хотя приведенная группировка налоговых правонарушений далека от совершенства, она представляется достаточно обоснованной и логичной, позволяет выстроить довольно четкую их систему, а следовательно, помочь органам налогового контроля и налогоплательщикам избежать ошибок в квалификации нарушений налогового законодательства. Автор не включил в приведенную группировку те виды правонарушений, которые установлены иными правовыми нормами действующего законодательства, поэтому они не могут быть отнесены в группу налоговых правонарушений. По своей правовой природе они имеют административно-противоправный характер и являются основанием административной ответственности. Налоговая реформа, проводимая в России, должна привести к устойчивости и определенности налоговой системы. Это можно обеспечить только с помощью законодательного регулирования налоговых правоотношений. Было бы разумным продолжить ограничение права нормотворческой деятельности исполнительных органов власти (Минфина, МНС РФ, ФСНП РФ и др.) и в полной мере реализовать идею о Налоговом кодексе как законе прямого действия. В противном случае инструкции, письма и другие подзаконные акты, издаваемые этими государственными органами, станут основными источниками налогового права, что может привести к узковедомственному подходу в правовом регулировании налоговых правоотношений, нарушениям законности в их правоприменительной практике и, как следствие, к ослаблению налоговой дисциплины. То есть к обратному эффекту.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Сокол М. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах с физических лиц // Хозяйство и право. 1996. № 7. С. 139.

2. Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (Постатейный). М., 1999. С. 64, 478.

3. Макаров Д. Г. Административно-правовая ответственность за налоговые правонарушения // Налоговый вестник, март. 2000. С. 120; Виговский Е. В., Абрамов А. А. Административная ответственность должностных лиц предприятий, учреждений и организаций за нарушение налогового законодательства // Все о налогах. 2000. № 4. С. 39.

4. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 452.

5. Пепеляев С. Г. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений (Комментарий к главе 15 части первой Налогового кодекса) // Налоговый вестник, январь. 2000. С. 35.

6. Там же. С. 34.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть. Проект М., 1996. Ст. 251, 256.

8. Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства // Хозяйство и право. 1995. № 1. С. 64.

9. Кролис Л. Ю. Административная ответственность за нарушения налогового законодательства: Дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1996. С. 122.