В настоящее время в Российской Федерации и в других странах СНГ проводятся реформы налогообложения. В этих условиях большое теоретическое и практическое значение имеет правильное определение юридической природы ответственности и финансовых санкций за неуплату налогов. В последние годы этим вопросам в журнале "Хозяйство и право" было уделено значительное внимание [1]. Хотелось бы выделить статью А. Курбатова "Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства. По материалам судебно-арбитражной практики" [2], в которой, на мой взгляд, затронут и правильно решен ряд актуальных вопросов ответственности по налоговым правоотношениям, представляющим большой интерес для практики арбитражных судов не только Российской Федерации, но и других стран СНГ.

Вместе с тем представляются спорными выводы автора о правовой природе ответственности при рассмотрении и решении дел данной категории в арбитражном суде, в частности, без учета вины субъектов налогообложения. Как свидетельствует судебно-арбитражная практика, при рассмотрении дел, вытекающих из налоговых правоотношений, широко применяется так называемая А. Курбатовым финансовая ответственность.

Правильность применения такой ответственности обосновывается установленными в п. 4 ст. 11 и п. 2 ст. 13 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" положениями о том, что соблюдение порядка уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответственности [3]. Однако на самом деле в норме п. 2 ст. 13 финансовая ответственность не упоминается. Ничего не говорится о финансовой ответственности и в ст. 11 Закона Украины "О системе налогообложения" (в редакции от 2 февраля 1994 года), специально посвященной ответственности плательщиков налогов и других обязательных платежей за нарушение налогового законодательства [4].

Можно было полагать, что термин "финансовая ответственность" взят из финансового права, ранее регулировавшего правоотношения между финансовыми органами и налогоплательщиками, относящиеся к кредитно-расчетным отношениям. Но и здесь нет специальной финансовой ответственности, а санкции, применяемые в этой сфере, в одних случаях имеют гражданско-правовой характер, а в других - административно-правовой.

Следует также указать, что в п. 4 ст. 11 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" говорится о финансовых санкциях, которые применяются в соответствии с этим Законом и другими законодательными актами.

Как видим, при введении в налоговое законодательство понятия финансовой ответственности произошло отождествление с предусмотренными законом финансовыми санкциями. Но санкция - мера наказания за нарушение правовой нормы. В отличие от санкции, которая в этом смысле пребывает в статическом состоянии, без движения, ответственность - более широкое понятие, чем входящая в нее санкция, находится в динамике и представляет собой реализацию, фактическое применение правовой нормы.

Исходя из сказанного, юридическую природу ответственности по налоговому законодательству можно определить как применение, реализацию санкций этого законодательства за допущенные в налоговых правоотношениях правонарушения.

Такое определение ответственности в сфере налогообложения более соответствует периоду перехода к правовому государству, одним из важных принципов которого является усиление воздействия законодательства на развитие экономических процессов.

Дело, конечно, не в терминах, а в сути вопроса о юридической природе ответственности за нарушение налогового законодательства. Но и правильная терминология имеет большое значение как в нормотворчестве, так и в применении законодательства. Например, Законом РФ от 22 декабря 1992 года в п. 4 ст. 11 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", в котором говорится о санкциях по обеспечению выполнения обязанностей плательщиков налога, слово "налоговыми" было заменено "финансовыми". Такое уточнение обусловлено тем, что в отличие от других мер административной ответственности, а также ст. 162 УК РФ (об ответственности за неуплату налогов) финансовые санкции, предусматривающие денежные взыскания, являются мерой экономического воздействия государства на нарушителей налогового законодательства. Помимо санкций, предусмотренных налоговым законодательством, экономический или имущественный характер имеют также санкции и в других отраслях права. Но особенность такой ответственности в каждой из них определяется предметом и методом регулирования в отдельной отрасли.

Так, в гражданском праве главная особенность имущественной ответственности по сравнению с установленной в других отраслях права состоит в том, что она основана на равенстве сторон в гражданских правоотношениях. Поэтому в новом Гражданском кодексе Российской Федерации (часть первая) предусмотрено, что гражданское законодательство не применяется к налоговым, финансовым и административным, а также к любым другим имущественным отношениям, построенным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой [5].

В этой связи следует признать правильным принципиальный вывод, поддержанный Высшим арбитражным судом РФ, о том, что ответственность по налоговому законодательству - это разновидность административной ответственности [6], поскольку налогоплательщик как сторона налогового правоотношения находится не в одинаковом положении с налоговым органом.

Но представляется ошибочной позиция, также разделяемая Высшим арбитражным судом РФ, согласно которой имущественная ответственность по отношению к юридическим лицам применяется без учета вины налогоплательщика [7].

Правильность такой позиции обосновывается анализом подп. "а" п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". В этой норме предусмотрено, что при установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения доходов (прибыли) приговором либо решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли). То есть если наличие умысла не установлено, к предприятию должна применяться санкция о взыскании в бюджет в однократном, а при повторном нарушении - в двукратном размере суммы сокрытого дохода (прибыли).

Отмечается также недостаток данной нормы: отсутствует указание, кто является субъектом ответственности, и делается заключение, что такая ответственность может быть применена только в отношении физических лиц (должностных лиц предприятий, граждан-предпринимателей, просто граждан-плательщиков) после установления их вины в порядке уголовного судопроизводства.

Текстуальный анализ данной нормы показывает, что в ней фактически определены субъекты ответственности в лице предприятий, организаций и учреждений. При этом надо исходить из того, что названная норма является вторым предложением в подп. "а" п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", продолжением первого предложения этого подпункта, в котором установлены основные штрафные санкции к юридическим лицам за сокрытие или занижение дохода (прибыли), и в ней конкретизируется размер этих санкций в случае умышленного сокрытия (занижения) дохода (прибыли). Другое дело, что эта норма сформулирована так, что в ряде случаев ее применять невозможно.

Но из этого не стоит делать категорический вывод, будто единственная практическая польза данной нормы состоит в возможности ее рассмотрения как доказательства того, что основная ответственность применяется налоговым органом без учета вины налогоплательщика [8]. А если содержащееся в этой норме указание о взыскании штрафа в пятикратном размере считать не основной, а дополнительной ответственностью?

Мне представляется более правильным другой вывод: чтобы норма о пятикратном размере штрафной санкции работала, необходимо внести соответствующие изменения и дополнения в законодательство.

В этой связи можно указать, что в п. 7 ст. 11 Закона "О государственной налоговой службе в Украине" (в редакции от 24 декабря 1993 года) установлено право налоговых инспекций взыскивать штраф в пятикратном размере доначисленной по результатам проверки суммы налога в случае повторного нарушения (в РФ - в двукратном размере) независимо от формы вины плательщика. Для этого не требуется также решение арбитражного суда, как это установлено в Российской Федерации.

Что же касается российского законодательства, то, по моему мнению, можно было бы дополнить подп. "а" п. 1 ст. 13 названного Закона указанием на критерии, определяющие, в каких случаях считается умышленным сокрытие (занижение) прибыли (дохода), или ограничиться введением отсылочной нормы (менее желательный вариант), что эти критерии определяются Государственной налоговой службой (ГНС) Российской Федерации.

Примечание.

1. Хозяйство и право, 1993, № 2; 1994, №№ 1, 9; 1995, №№ 1, 2

2. Хозяйство и право, 1995, №№ 1, 2.

3. Хозяйство и право, 1995, № 1, с. 63.

4. Ведомости Верховного Совета Украины, 1994, № 15.

5. Брагинский М. Общие положения нового Гражданского кодекса. Комментарий ГК РФ // Хозяйство и право, 1995, № 1, с. 6.

6. Пункт 3 письма Высшего арбитражного суда РФ от 31 мая 1994 года // Экономика и жизнь, 1994, № 30.

7. Пункт 3 письма Высшего арбитражного суда РФ от 23 ноября 1992 года // Вестник Высшего арбитражного суда РФ, 1993, № 1, с. 98.

8. Хозяйство и право, 1995, № 1, с. 72.

К ВОПРОСУ О ПРАВОВОЙ ПРИРОДЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПО НАЛОГОВОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ\*

В Рекомендациях Госналогслужбы РФ от 6 октября 1993 года впервые названы действия налогоплательщика, которые могут быть признаны умышленными в отношении сокрытия им дохода (прибыли) и явиться основанием для предъявления налоговым органом иска о взыскании штрафа в пятикратном размере [9]:

а) непредставление в течение двух и более отчетных периодов документов для исчисления налога;

б) неуплата в отчетном периоде причитающихся бюджету платежей при наличии денежных средств на счете;

в) уничтожение документов или отказ их представить;

г) наличие в местах реализации продукции (товаров), не оформленных бухгалтерскими и другими документами (накладными).

В указанных Рекомендациях ГНС РФ говорится, что факт умышленного сокрытия или занижения дохода устанавливается как судом общей юрисдикции, так и арбитражным судом по иску налогового органа, что является дополнительной гарантией от необоснованного применения финансовых санкций, например, при взыскании в бесспорном порядке. Поскольку в Рекомендациях нет прямого указания, что критерии умышленного сокрытия дохода должны применяться ко всем субъектам налогообложения, ГНС РФ могла бы дать дополнительное разъяснение по этому вопросу.

Исходя из того, что ответственность по налоговому законодательству - разновидность административной, ее регулирование должно производиться также в соответствии с законодательством об административных правонарушениях. Здесь уместно отметить, что, например, в постановлении Верховного Совета Украины от 24 декабря 1993 года о введении в действие Закона "О государственной налоговой службе в Украине" был предусмотрен специальный пункт о внесении соответствующих изменений и дополнений в Кодекс Украины об административных правонарушениях [10]. В целях правильного применения этого закона Главная государственная налоговая инспекция Украины совместно с Генеральной прокуратурой Украины разработала рекомендации, в которых все основные положения об ответственности плательщиков увязаны (состыкованы) с соответствующими нормами Кодекса об административных правонарушениях [11].

Было бы также желательно, чтобы Государственная налоговая служба РФ дала соответствующие рекомендации о применении норм законодательства об ответственности субъектов налогообложения с учетом норм Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, как это сделано ею для совершенствования налоговых отношений, порядка исчисления и взимания налогов путем уточнения и пояснения ряда нормативных положений, "состыковки" их с ранее принятыми законодательными актами по другим (неналоговым) вопросам [12].

Если же обратиться непосредственно к Кодексам об административных правонарушениях (ст. 10 КоАП РФ, ст. 9 КоАП Украины), то административным правонарушением признается противоправное, виновное (умышленное или неосторожное) действие или бездействие, за которое законодательством предусмотрена административная ответственность, а в ст. 33 КоАП РФ установлено, что при наложении административного взыскания учитываются характер совершенного правонарушения, степень вины правонарушителя, обстоятельства, смягчающие и отягчающие его ответственность.

Кроме того, согласно ст. 259 КоАП РФ и ст. 180 КоАП Украины при установлении факта административного правонарушения орган или должностное лицо должны выяснить виновность лица в его совершении. Для этого необходимо на основе оценки всех материалов дела установить факт совершения правонарушения данным лицом и доказать, что с его стороны проявлены умысел или неосторожность, то есть вина.

Выяснение в арбитражном суде всех обстоятельств по делу, в том числе и виновности налогоплательщика в допущенных правонарушениях, должно стать обязательным при рассмотрении всех дел о взыскании с юридических лиц финансовых санкций. В этой связи представляется совершенно верным высказанное Председателем Высшего арбитражного суда РФ В.Ф.Яковлевым замечание, что рассмотрение дел без глубокого всестороннего анализа и принятие формально правильных решений является "упрощенчеством" [13]. Но к такому "упрощенчеству", по моему мнению, следует отнести также применение к юридическим лицам финансовых санкций без учета их вины в сокрытии (занижении) дохода и других нарушений налогового законодательства. Юридическая природа ответственности по налоговому законодательству как разновидность административной независимо от имеющихся особенностей в отношении юридических лиц и граждан, касающихся порядка взыскания финансовых санкций и др., должна быть единой (одинаковой) для всех субъектов налогообложения, что вытекает из следующего.

Во-первых, ст. 13 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", как и ст. 10 Закона Украины "О системе налогообложения", устанавливая ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства, не выделяет отдельно юридических лиц и граждан. В соответствии с законом под налогоплательщиком понимается лицо, имеющее тот или иной объект налогообложения и обязанное в связи с этим уплачивать соответствующий налог.

Во-вторых, фундаментальный принцип налоговой системы Российской Федерации, имеющий важное значение на этапе перехода к рыночной экономике, - обеспечение равных требований со стороны государства ко всем налогоплательщикам [14], а также следует исходить и из принципа социальной справедливости в отношениях государства с налогоплательщиками, суть которого в том, что при применении финансовых санкций должна учитываться и степень вины правонарушителя.

Поскольку в налоговом законодательстве употребляются разные термины, определяющие финансовые санкции: для юридических лиц - штраф, а должностных лиц и граждан - административный штраф, это дает основание на практике судить об их разной юридической природе. Поэтому считаю целесообразным унифицировать эти термины и в законодательном порядке применять в обоих случаях термин "штраф", как это предусмотрено, например, в гражданском законодательстве, а также в КоАП.

Если согласиться с точкой зрения о том, что в судебно-арбитражной практике установление вины субъектов налогообложения обязательно только в отношении граждан предпринимателей и не относится к юридическим лицам, то в отношении последних в законе следует не только предусмотреть особенности взыскания финансовых санкций, но и дать принципиально другое определение юридической природы их ответственности по налоговому законодательству. Ошибочность данной конструкции состоит и в том, что арбитражный суд рассматривает дела, касающиеся также банков и других кредитных учреждений. Ответственность их согласно ч. 4 ст. 15 Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" наступает только в случае их вины в неисполнении (задержке исполнения) платежных поручений налогоплательщиков, и с них в установленном порядке взыскивается пеня в размере 0,2 процента неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки, а ее уплата не освобождает от других видов ответственности.

Уместно указать, что даже сторонники названной концепции считают, что банки несут данную ответственность только при наличии вины. Если у налогоплательщика есть средства на других счетах, но платежное поручение или инкассовое распоряжение выставляется на счет, где средства отсутствуют, банк за неисполнение (задержку исполнения) этих документов нести ответственность не может, поскольку в соответствии с п. 2 ст. 110 Основ гражданского законодательства банки не вправе определять и контролировать направление использования денежных средств клиента [15]. Что же касается ранее упомянутой позиции Высшего арбитражного суда РФ о взыскании финансовых санкций с предприятий без учета их вины, то, как представляется, здесь допущено смешение следующих понятий. Налоговые органы вправе налагать финансовые санкции не без учета вины налогоплательщика, а при любой форме его вины (умысел или неосторожность) так же, как это предусмотрено, например, в гражданском законодательстве, где ответственность за нарушение обязанностей наступает при наличии вины в любой ее форме - умысла или неосторожности. Но это не нарушает общего принципа ответственности наличие вины субъекта гражданского правоотношения в допущенном нарушении, за исключением случаев, прямо предусмотренных в законе.

Поскольку вопрос имеет принципиальное значение, а в практике толкуется неоднозначно, было бы желательно, чтобы Высший арбитражный суд РФ дал по нему дополнительные разъяснения.

В связи с этим заслуживает внимания вывод эксперта Совета Федерации Российской Федерации С. А. Шаталова о том, что при наложении налоговых санкций следует принимать во внимание обстоятельства правонарушения - умышленно или по неосторожности. До тех пор, пока это не будет сделано, многочисленные конфликты между налогоплательщиками и налоговыми органами неизбежны [16]. Особая значимость этой проблемы состоит в том, что на рассмотрении Госдумы РФ находится проект Закона "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и в законопроекте не предусмотрена названная норма, а она должна быть обязательно в него внесена.

В подготавливаемых и проводимых в Российской Федерации и других странах СНГ налоговых реформах прослеживается тенденция не только усиления фискального назначения налогов для обеспечения повышения уровня налоговых поступлений в бюджет, но также и облегчения налогового бремени для предприятий путем уменьшения ставок налогов. Исходя из принципа равновесия и социальной справедливости, целесообразно также предусмотреть в налоговом законодательстве, что применяемые к предприятиям финансовые санкции должны быть не абсолютно определенными, а относительно определенными, то есть "от" и "до", как это установлено в отношении граждан.

Такое положение позволит арбитражным судам не только освобождать от ответственности юридических лиц, но и в надлежащих случаях снижать размер финансовых санкций. Например, в п. 3 ст. 79 Хозяйственно-арбитражного кодекса Республики Узбекистан, утвержденного 2 сентября 1994 года, предусмотрено право суда снизить размер финансовых санкций, а также отсрочить исполнение решений об их взыскании, что очень важно в ходе движения к коммерческому обороту рыночного типа в условиях экономической реформы.

Установление аналогичной нормы в законодательстве РФ и других стран СНГ будет также способствовать снижению размера взыскиваемых санкций, укреплению финансового положения предприятий и в конечном счете увеличению средств на развитие производства.

Правильное экономико-правовое решение названного вопроса имеет большое значение в интеграции налоговых систем стран Содружества как одно из важных условий укрепления экономического союза этих стран.

Примечания.

9. Пункт 24.4 Рекомендаций Государственной налоговой службы Российской Федерации по применению санкций за нарушение налогового законодательства, утвержденных письмом ГНС от 6 октября 1993 года № ВГ-6-14/344.

10. Ведомости Верховного Совета Украины, 1994, № 15.

11. Рекомендации Главной государственной налоговой инспекции Украины от 22 марта 1994 года № 04-115/10-108 "О применении административных взысканий за нарушение законодательства о налогообложении".

12. Налоги в России. Сборник нормативных документов. - М.: Юридическая литература, 1994, с. 8-9.

13. Вестник Высшего арбитражного суда РФ, 1994, № 5, с. 97.

14. Налоги в России, с. 6.

15. Хозяйство и право, 1995, № 2, с. 49.

16. Шаталов С. А. Налоги-95. Реалии и прогнозы // Дело и право, 1995, № 2, с. 28.