

А. С. Гаршин

соискатель

Воронежский государственный университет

О НЕКОТОРЫХ ПРОБЛЕМАХ НЕСОБЛЮДЕНИЯ ПРИНЦИПА ЗАКОННОСТИ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ

Защита прав и свобод человека и гражданина в современных условиях относится к числу приоритетных и актуальнейших задач общества и государства. В ст. 2 Конституции РФ сформулирована одна из ее фундаментальных основ, а именно — «человек, его права и свободы являются высшей ценностью. Признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина — обязанность государства»¹. Характерной особенностью является то, что понятие «высшая ценность» отнесено только к человеку, его правам и свободам. Подобным термином не определяется никакая другая основа конституционного строя. Вторая особенность — надежная конституционная защита от государственно-правового произвола, от любых посягательств на признаваемые международными нормами права человека и гражданина. Третья — обеспечение принципа единства свободы человека и свобод гражданина в Российской Федерации — обязанность государства. Государство в лице всех его органов должно создавать необходимые условия по реализации обязанностей соблюдения прав и свобод, защищать интересы и неприкосновенность граждан.

В. В. Стрельников отмечает «универсальность» конституционной гарантии защиты прав потерпевших от преступлений и злоупотреблений властью, так как она распространяется не только на сферу уголовных и уголовно-процессуальных отношений, но, в частности, и на налоговые правоотношения². Статьей 33 Налогового кодекса РФ³ (далее НК РФ) предусмотрено корректное и внимательное отношение к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, со стороны должностных лиц налоговых органов. Запрещено унижать их честь и достоинство.

Согласно ст. 15 Конституции РФ, органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать Конституцию и законы Российской Федерации. Следует подчеркнуть, что одной из основ построения

¹ См.: Рос. газета. 1993. 25 дек.

² См.: Стрельников В. В. Налоговые органы злоупотребляют правом // Налоговед. 2005. № 4. С. 5.

³ См.: СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

правового государства является правовой принцип защищенности человека и гражданина. На первичный, комплексный, непреходящий, абсолютный характер данного принципа указывает В. Д. Перевалов⁴.

Бездеятельность и прямые нарушения законов и подзаконных актов со стороны органов и должностных лиц исполнительной власти препятствуют построению правового государства в России. Поэтому государство должно эффективно обеспечивать законность и дисциплину в их деятельности.

По справедливому замечанию А. В. Малько, государственные органы, подчиняясь праву, «не могут нарушать его предписания и несут ответственность за нарушения или невыполнения этих обязанностей»⁵. Так как налоговые органы входят в систему исполнительных органов государственной власти РФ, то признание, соблюдение и защита прав и свобод человека является их обязанностью.

Одной из актуальнейших проблем в деятельности налоговых органов, по нашему мнению, является соблюдение прав граждан в ходе производства по делам об административных правонарушениях. Кодексом об административных правонарушениях РФ (далее КоАП РФ)⁶ в ст. 23.5 предусмотрен ряд норм, за нарушение которых налоговые органы вправе привлекать граждан к административной ответственности. Дополнительно перечень административных правонарушений в области налогов и сборов разъяснен в Постановлении Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. (в ред. от 2 июня 2004 г.) «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса об административных правонарушениях РФ», согласно которому «ответственность за административные правонарушения в области налогов установлена статьями 15.3—15.9 и 15.11 КоАП»⁷.

Законодательного определения «производства по делам об административных правонарушениях» не существует.

По мнению Ю. Н. Старилова, производство по делам об административных правонарушениях представляет собой административно-юрисдикционную деятельность специально уполномоченных органов, должностных лиц и судей по возбуждению дела об административном правонарушении, его рассмотрению и привлечению физических и юридических лиц к административной ответственности⁸.

Под административным производством по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов следует понимать

⁴ См.: Перевалов В. Д. Гражданское общество и правовое государство // Теория государства и права: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2005. С. 360.

⁵ Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права: Учебник. М., 2004. С. 136.

⁶ См.: СЗ РФ. 2002. № 1. Ст. 1.

⁷ См.: Вестник ВАС РФ. 2003. № 3. С. 13; 2004. № 8. С. 18.

⁸ См.: Старилов Ю. Н. Общее административное право: Учебник. Воронеж, 2007. С. 673.

урегулированную нормами административно-процессуального права деятельность уполномоченных на то органов и должностных лиц по возбуждению дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов, административному расследованию, рассмотрению дел и привлечению лиц, виновных в их совершении, к административной ответственности.

Однако далеко не во всех случаях должностные лица налоговых органов в полной мере используют предоставленные им полномочия по привлечению виновных лиц к административной ответственности за нарушения в сфере налогов и сборов. Высока вероятность несоблюдения ими установленного порядка привлечения к ответственности, а в ряде случаев наблюдается и грубое игнорирование процессуальных норм.

Анализ судебной практики позволяет выделить следующие виды нарушений процессуального порядка привлечения граждан к административной ответственности:

- несоблюдение правил и порядка составления протокола об административном правонарушении;
- рассмотрение дела о нарушении налогового законодательства в отсутствие лица, привлекаемого к административной ответственности;
- наложение административного наказания лицом, не имеющим на это права;
- несоблюдение порядка составления и вынесения постановления о привлечении к административной ответственности;
- нарушение сроков назначения административного наказания.

В этой связи хотелось бы отметить, что все чаще и чаще суды освобождают граждан от административной ответственности (или применяют положения ст. 4.2 КоАП РФ о смягчающих обстоятельствах) по причине несоблюдения законодательства налоговыми органами. Данное явление в последнее время стало устойчивой тенденцией в судебной практике по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов.

Например, в Арбитражном суде Воронежской области рассматривалось дело по заявлению индивидуального предпринимателя Б. к налоговой инспекции об отмене постановления № 00906085 о привлечении Б. к административной ответственности за совершение административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.5 КоАП РФ. Требования заявителя были удовлетворены, так как налоговый орган нарушил п. 2 ст. 25.1 КоАП РФ, согласно которому дело об административном правонарушении рассматривается с участием лица, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении. В отсутствие указанного лица дело может быть рассмотрено в случаях, если имеются данные о надлежащем извещении лица о месте и времени рассмотрения дела. Арбитражным судом было установлено, что материалы проверки рассматривались инспекцией без участия заявителя или его законного представителя. Протокол об административном правонарушении был составлен в отсутствие заявителя. У инспекции отсутствовали данные о надлежащем извещении заявителя о месте и времени составления протокола об административном правонарушении. Следовательно, инспекцией были нарушены процессуальные права заявителя на защиту своих интересов, что недопустимо.

Хотелось бы обратить особое внимание на ряд причин, которые приводят к нарушению прав граждан налоговыми органами в ходе производства по делам об административных правонарушениях.

Во-первых, нередки случаи превышения налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использования их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества, что несовместимо с принципами построения правового государства. Превышение полномочий означает несоответствие действий государственного органа закону, выход за пределы компетенции, предоставленной законом, что приводит к признанию действий государственного органа неправомерными.

Необходимо отметить, что в деятельности налоговых органов недопустимо противопоставление законности и целесообразности, издания каких-либо правовых актов и действий по их реализации вопреки закону под предлогом их целесообразности. Сам закон есть высшая степень проявления целесообразности. Как указывает В. Н. Хропанюк, целесообразность в правовом государстве реализуется на основании и во исполнение закона⁹. Л. Л. Попов отмечает, что применение норм права в деятельности государственных служащих не только не совместимо с противопоставлением законности и целесообразности, но и не терпит формализма, бездушного отношения к гражданам¹⁰.

Как следует из Постановления КС РФ от 16 июля 2004 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части 2 статьи 89 НК РФ в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева», использование налоговым органом своих полномочий с целью, противоречащей установленному законом правопорядку, должно приводить к признанию его действий неправомерными¹¹. Таким образом, формальное соответствие закону не придает легальности действиям налоговых органов.

Во-вторых, по нашему мнению, использование принципа добросовестности (запрет злоупотребления правом государственными органами (их должностными лицами)) в качестве универсального средства, призванного оградить граждан и организации от незаконных действий налоговых органов, не позволяет в полной мере решить проблему обеспечения законных прав граждан и не может быть эффективным средством в борьбе с произволом налоговых органов.

Несовершенство юридических норм, регулирующих порядок привлечения к административной ответственности в области налогов и сборов, является одной из причин злоупотребления правом налоговыми органами и, как следствие, причиной нарушения прав граждан в ходе производства по делам об административных правонарушениях. Очевидно,

⁹ См.: Хропанюк В. Н. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. Г. Стрекозова. М., 2006. С. 347.

¹⁰ См.: Попов Л. Л. Административное право: Учебник. М., 2005. С. 190.

¹¹ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

что в правовом государстве должна быть качественная правовая база. Следует заметить, что за последние годы резко выросло количество изменений, вносимых в НК РФ. В нормотворческом процессе значительную часть составляют подзаконные акты (особенно ведомственные). Отсюда задача — минимизировать необходимость и возможность издания ведомственных нормативных актов, дополняющих или уточняющих законы, поскольку это нередко грозит нарушением законности.

В-третьих, не достаточно высокая квалификация отдельных должностных лиц налоговых органов, ненадлежащее отношение к своим служебным обязанностям, халатность часто приводят к многочисленным нарушениям прав граждан в ходе производства по делам об административных правонарушениях, а следовательно, и к отмене в дальнейшем постановлений налоговых органов о привлечении граждан к административной ответственности в судебном порядке.

Следует отметить, что в законодательстве четко определены обстоятельства, которые исключают производство по делам об административных правонарушениях. Установлено, что производство по делу не может быть начато, а начатое производство подлежит прекращению при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события и состава административного правонарушения;
- издание акта амнистии, если он устраняет применение административного наказания;
- отмена закона, устанавливающего административную ответственность;

истечение к моменту рассмотрения дела об административном правонарушении установленного законодательством срока давности привлечения к административной ответственности.

Многочисленные случаи из практики свидетельствуют о том, что данные требования закона соблюдаются далеко не всегда.

Например, индивидуальный предприниматель Ф. (далее — предприниматель) обратился в Арбитражный суд Республики Бурятия с заявлением об отмене постановления Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы России № 5 по Республике Бурятия (налоговая инспекция) № 20 от 23 января 2007 г. о назначении административного наказания по делу об административном правонарушении, ответственность за которое предусмотрена ч. 3 ст. 14.25 КоАП РФ. Решением суда от 7 марта 2007 г. заявленные требования удовлетворены, постановление налоговой инспекции № 20 от 23 января 2007 г. признано незаконным и отменено. Как установлено судом и следует из материалов дела, 10 января 2007 г. налоговым органом составлен протокол об административном правонарушении в отношении индивидуального предпринимателя Ф. по факту совершения административного правонарушения, предусмотренного ч. 3 ст. 14.25 КоАП РФ. Согласно протоколу, событие правонарушения выразилось в несоблюдении предпринимателем п. 5 ст. 5 Федерального закона от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»¹², поскольку обвиняемый несвоевременно представил в налоговую инспекцию сведения о получении 10 апреля

¹² См.: СЗ РФ. 2001. № 33 (ч. 1). Ст. 3431.

2005 г. нового паспорта: при установленном законом сроке представления до 13 апреля 2005 г. сведения были представлены только 10 января 2007 г.

На основании протокола налоговой инспекцией вынесено постановление № 20 от 23 января 2007 г., которым предприниматель Ф. признана виновной в совершении административного правонарушения, предусмотренного ч. 3 ст. 14.25 КоАП РФ, и ей назначено административное наказание в виде штрафа в размере пятидесяти минимальных размеров оплаты труда в сумме 5000 рублей.

Удовлетворяя заявленные требования, суд исходил из доказанности материалами дела факта совершения предпринимателем административного правонарушения, предусмотренного частью 3 статьи 14.25 Кодекса, однако, учитывая, что на момент принятия налоговым органом оспариваемого постановления двухмесячный срок давности привлечения предпринимателя к административной ответственности, установленный статьей 4.5 КоАП РФ, истек, признал оспариваемое постановление не соответствующим закону и подлежащим отмене¹³.

На наш взгляд, актуальным в настоящее время является вопрос о соотношении административной и налоговой ответственности.

По мнению С. Н. Братусь, «юридическая ответственность, будучи реализацией санкции, — это исполнение существовавшей до нарушения обязанности либо возникшей в связи с ее нарушением новой обязанности под воздействием государственного принуждения»¹⁴.

С. Г. Пепеляев определяет юридическую ответственность за нарушения налогового законодательства, как «комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке»¹⁵.

В соответствии с п. 5 ст. 23 НК РФ, за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах заключается в обязанности лица, нарушившего данное законодательство, претерпевать лишения имущественного или личного характера в результате применения к нему государством в лице соответствующих органов налоговых и иных санкций. Налоговая ответственность предусмотрена НК РФ.

Как известно, ответственность наступает за совершение правонарушения. Согласно 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. Следует заметить, что законодатель не внес в текст правовой нормы упоминание об НК РФ. Подобное положение вещей определенно порождает споры о том, можно ли относить налоговые правонарушения к административным или нет.

¹³ См.: СПС «Консультант Плюс».

¹⁴ См.: Братусь С. Н. Юридическая ответственность и законность. М., 2001. С. 66.

¹⁵ См.: Пепеляев С. Г. Налоговое право: Учеб. пособие. М., 2000. С. 403.

И, как следствие, ставится вопрос о виде той ответственности, которая наступает за совершение налоговых правонарушений.

Большинство представителей юридической научной общественности, например, А. В. Брызгалин, А. В. Демин, Г. А. Кузьмичева, Л. А. Калинина, склонны считать налоговые правонарушения административными. И ответственность за их совершение, по мнению указанных авторов, наступает тоже административная.

Так, А. В. Брызгалин считает, что налоговая ответственность — это разновидность административной ответственности, но процедура ее применения предусмотрена не КоАП РФ, а НК РФ, т.е. актом специального законодательства. Тем не менее административная природа налоговой ответственности сохраняется¹⁶.

А. В. Демин констатирует, что налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности, имеющей специфические особенности в сфере налогового процесса¹⁷.

Включая институт налоговой ответственности в институт административной ответственности, Г. А. Кузьмичева и Л. А. Калинина делают вывод об «универсальности института административной ответственности»¹⁸.

С вышеупомянутыми исследователями полемизируют такие ученые, как Д. В. Винницкий¹⁹, Л. В. Тернова, И. И. Кучеров.

Л. В. Тернова подчеркивает, что выделению налоговой ответственности в отдельный вид юридической ответственности способствует установление НК РФ процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях²⁰. Аналогичного мнения придерживается И. И. Кучеров, который утверждает, что отличие налоговой ответственности от других видов ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах заключается в особенностях ее процессуальной формы²¹.

Вывод о формировании в правовой системе налоговой ответственности основывается, как правило, на принятии кодификационного акта в налоговой сфере, который легальным образом закрепляет специфические признаки налоговой ответственности. По нашему мнению, *налоговые правонарушения и налоговую ответственность следует рассматривать как соответствующие виды административных правонарушений и административной ответственности.*

¹⁶ См.: Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 449.

¹⁷ См.: Демин А. В. Налоговое право России: Учеб. пособие. М., 2006. С. 303.

¹⁸ См.: Кузьмичева Г. А., Калинина Л. А. Административная ответственность. М., 2000. С. 10.

¹⁹ См.: Винницкий Д. В. Понятия «налоговое правонарушение» и «налоговая ответственность» // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М. В. Карасева. 2-е изд. М., 2006. С. 425—431.

²⁰ См.: Тернова Л. В. Налоговая ответственность — самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 29.

²¹ См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 246.

В соответствии с п. 15 ст. 101 НК РФ в случае выявления нарушений, за которые налогоплательщики — физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, должно составить протокол об административном правонарушении. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций и физических лиц, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством.

Таким образом, НК РФ при привлечении правонарушителей к административной ответственности содержит ссылки на КоАП РФ.

Административное наказание за нарушение законодательства о налогах и сборах налагается в соответствии с процедурой, установленной КоАП РФ. Данная процедура включает в себя составление протокола об административном правонарушении, возбуждение административного дела, подготовку и рассмотрение дела об административном правонарушении, вынесение постановления. При несогласии с вынесенным постановлением по делу об административном правонарушении данное постановление может быть обжаловано в судебном порядке.

Составы административных правонарушений в области налогов и сборов предусмотрены ст. 15.3—15.11 КоАП РФ, при этом некоторые административные правонарушения дублируют налоговые правонарушения, определенные НК РФ:

— ст. 15.3 КоАП РФ «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» содержит в себе признаки правонарушений, установленных ст. 116 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» и ст. 117 «Уклонение от постановки на учет в налоговом органе» НК РФ;

— ст. 15.4 КоАП РФ «Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации» корреспондирует со ст. 118 НК РФ;

— ст. 15.5 КоАП РФ «Нарушение сроков представления налоговой декларации» — со ст. 118, 119 НК РФ;

— ст. 15.6 КоАП РФ «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» повторяет ст. 126 НК РФ;

— ст. 15.11 КоАП РФ предусматривает административную ответственность за грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а ст. 120 НК РФ устанавливает налоговую ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

Следовательно, встает вопрос о целесообразности дублирования данных норм налоговой и административной ответственности, о правовом соответствии одновременного применения двух видов юридической ответственности при совершении одного правонарушения. Но вместе с тем процедуры привлечения к административной и к налоговой

ответственности значительно различаются. В НК РФ данная процедура практически сводится к вынесению решения руководителем (его заместителем) по результатам налоговой проверки. В КоАП РФ, в отличие от КоАП РФ, не предусмотрены такие понятия, как «возбуждение дела», «участник производства», «доказательства» и «доказывания»; не определены процессуальные права и обязанности участников производства.

В то же время указанные вопросы достаточно обстоятельно регламентированы в КоАП РФ, что дает большую возможность для защиты своих прав лицам, привлекаемым к административной ответственности, по сравнению с лицами, привлекаемыми к налоговой ответственности. Определенной защитой интересов лиц, привлекаемых к налоговой ответственности, являются положения НК РФ, регламентирующие судебный порядок взыскания налоговых санкций, обязательное соблюдение налоговыми органами досудебного порядка взыскания налоговых санкций (выставление требования с предложением уплатить их добровольно), срок давности взыскания санкций.

На некоторое несовпадение налоговой и административной ответственности указывает п. 4 ст. 108 НК РФ, из которого следует, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной ответственности. Но, вместе с тем, термины налоговая и административная ответственность являются близкими друг другу понятиями. НК РФ не называет и не определяет природу ответственности за налоговые правонарушения.

По мнению Э. М. Цыганкова, одного только нормативного обособления недостаточно для появления нового вида юридической ответственности, тем более что КоАП РФ допускает присутствие отдельных составов административных правонарушений в иных законодательных актах²².

С. А. Слесарев указывает, что «хотя российский законодатель формально обособил налоговую ответственность от ответственности, предусмотренной КоАП РФ, однако, это не меняет административно-правовую природу налоговых санкций. Соответственно, процедура реализации ответственности, установленной КоАП РФ и НК РФ, должна основываться на единых началах»²³.

Отсутствие единого подхода законодателя и ученых к пониманию вопроса о соотношении налоговой и административной ответственности влечет за собой неоднозначное толкование и применение правовых норм об ответственности к лицам, совершившим правонарушение, а также нарушение процессуальных прав указанных лиц по защите их законных интересов.

²² См.: Цыганков Э. М. Ответственность налогоплательщика в аспекте соотношения публичного и частного права // Экономическая газета. 2005. № 3.

²³ Слесарев С. А. Совершенствование процедур налогового администрирования и его влияние на презумпцию невиновности в налоговом праве // Налог. 2007. № 2. С. 11.