

С. С. Домовец

**РОЛЬ МЕР ГОСУДАРСТВЕННО-ВЛАСТНОГО ВОЗДЕЙСТВИЯ
В ПРЕВЕНЦИИ НАРУШЕНИЙ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

В настоящей статье автор исследует меры государственного воздействия на участников налоговых правоотношений, а именно их функции в качестве сдерживающего фактора совершения правонарушений в сфере налогов и сборов; анализирует нормы законов о различных видах и формах ответственности за нарушение российского законодательства о налогах и сборах. В статье выявляются сходства и различия понятий налоговой ответственности и ответственности за совершение правонарушений в налоговой сфере. Автор рассматривает ответственность не только как наказание, но и как форму государственного принуждения. Основной причиной невысоких показателей эффективности работы органов государственной власти в рамках обеспечения налоговой дисциплины в настоящее время является недостаточно налаженное взаимодействие данных органов. Для регулирования такого сложного и важного механизма, как налогообложение, необходимо построить систему взаимодействия налоговых, следственных органов и органов, уполномоченных осуществлять оперативно-разыскную деятельность. Только четко организованная совокупная работа государственных структур может повлиять на сознание налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов и совершающих другие противоправные действия.

Ключевые слова: меры государственного воздействия, налоговая ответственность, налоговое правонарушение, налоговое преступление.

S. S. Domovets

**THE ROLE OF MEASURES OF STATE IMPACT IN PREVENTING VIOLATIONS
OF THE TAX LEGISLATION OF THE RUSSIAN FEDERATION**

The following paper explores the liability for tax offenses, as well as for the offenses and crimes in the area of taxes and charges. The author analyzes the norms of the Russian legislation concerning the various types and forms of the liability for the violation of laws dealing with taxes and charges. The paper exposes the similarities and differences between the notion of tax liability and that of the liability for the offenses and crimes in the area of taxation. The author views liability not only as a punitive measure but also as a form of state governance, and points out the examples of contradictions within the current legislation norms, in particular, those that are dealing with prosecution and evidence collection characteristic for criminal cases in the area of taxation. Still, the main reason for the low efficiency of governing organs' activities in the area of maintaining tax compliance is the insufficiently of developed interaction between different governing bodies. In order to regulate such a complex and important mechanism as taxation, it is necessary to establish a system of interaction for the taxation bodies, investigation bodies and the bodies mandated to conduct operational investigations. Only by establishing a firm and well-run cooperation can such government structures affect the tax-payers' current attitude to taxation, leading them to the conclusion that tax evasion and other offenses can hardly bring any profit.

Key words: tax compliance, tax offence, tax crime.

При изучении мер государственного воздействия на участников налоговых правоотношений нельзя оставить без внимания налоговую ответственность и ответственность за совершение правонарушений в налоговой сфере. Для надлежащей квалификации противоправных деяний в сфере налогов важно установить различия этих понятий. В статье 106 Налогового кодекса РФ содержится краткое и емкое определение налогового правонарушения: «виновно совершенное противоправное (в

нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность» [1].

От налогового правонарушения следует отличать правонарушение в налоговой сфере, которое российский законодатель никак не определяет. Общепринятое понятие правонарушения регламентировано российским законодательством. По общим правилам,

правонарушением является деяние, характеризующееся некой опасностью для общества или же вероятностью наступления вредных последствий, виновностью лица, его совершившего, и законодательным запретом таких действий под угрозой наказания. По своей сути, определения, изложенные в Налоговом кодексе РФ, и понятия правонарушения (или преступления) схожи — во всех случаях имеет место противоправное деяние. Однако, несмотря на такое сходство, выявляется и ряд существенных различий. Прежде всего это порядок привлечения к ответственности, ее характер и отраслевая принадлежность норм, ее регламентирующих.

Вопрос привлечения к ответственности как правовой механизм регулирования общественных отношений довольно актуален. Под ответственностью принято понимать совокупность негативных последствий, наступающих для лица, нарушившего закон, — назовем ее негативной ответственностью. Тем не менее в науке распространено также понятие позитивной ответственности, т. е. правомерного поведения, что немаловажно в условиях построения гражданского общества в России, в том числе в части налоговой дисциплины участников налоговых правоотношений, а это практически каждый российский гражданин. Как утверждает М. С. Строгович, юридическая ответственность представляет собой, в первую очередь, ответственное отношение человека к своим обязанностям. Если же обязанность не выполнена, государство применяет принуждение, взыскание, наказание и т. п. [2]. Позитивная ответственность возникает даже тогда, когда человек просто исполняет свои обязанности, а не только тогда, когда действует вопреки им [3]. Б. Л. Назаров позитивную ответственность характеризует не как последствия нарушения порядка, а как стимулятор, который необходим для соблюдения интересов общества посредством правомерного поведения, исполнения долга и возложенных обязанностей, а также положительных социальных ролей [4]. Именно в этом аспекте и предлагается рассмотреть меры государственного воздействия.

При изучении особенностей ответственности за совершение нарушений в налоговой сфере следует отметить, что российский законодатель предусмотрел три вида отраслевой ответственности: налоговая (финансовая), административная и уголовная. Это связано, прежде всего, с разграничением степени вреда, причиняемого общественным интересам.

Наименее строгая из приведенного перечня — налоговая ответственность. Материальные и процессуальные нормы, ее регламентирующие, установлены Налоговым кодексом РФ. По природе

налоговая ответственность, как и финансово-правовая, является экономической. Экономическая природа налоговой ответственности определяется ее специфическими чертами: имущественным и компенсационным характером.

Анализ положений ст. 10 Налогового кодекса РФ подтверждает, что ответственность за налоговые правонарушения отличается от административной и уголовной ответственности, установленной за иные нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений и преступлений. Она выражена в форме штрафов и иного рода финансовых санкций. Соотношение налоговой ответственности и ответственности за нарушение налогового законодательства раскрыто в ч. 4 ст. 108 Налогового кодекса РФ: «Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц (при наличии оснований) от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации» [1].

Под правонарушением в налоговой сфере следует понимать нарушение законодательства о налогах и сборах, не содержащее признаков налогового преступления. В некоторых источниках такие правонарушения именуются налоговыми проступками. В действующем законодательстве Российской Федерации об административных правонарушениях ответственность за правонарушения в области налогов и сборов предусмотрена ст. 15.3—15.9, 15.11 КоАП РФ. Виды и степень жесткости санкций варьируются в зависимости от размеров вреда, причиняемого общественным интересам. Наиболее распространенным наказанием является штраф, который установлен законодателем в размере от 300 и до нескольких тысяч рублей для должностных лиц и организаций.

Штраф не всегда является действенной мерой по борьбе с правонарушениями и восстановлению нарушенных прав, поскольку отсутствует налаженный механизм исполнения постановлений о наложении штрафа, не во всех случаях должностные лица, уполномоченные осуществлять производство по делам об административных правонарушениях в налоговой сфере, имеют достаточный инструментарий для контроля за исполнением вынесенных ими постановлений. В связи с этим у правонарушителя возникает уверенность в своей безнаказанности, т. е. это порождает правовой нигилизм.

Уголовная ответственность за налоговые преступления установлена исключительно

Уголовным кодексом РФ (ст. 198, 199, 199.1, 199.2). Федеральным законом от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ были внесены поправки в Уголовно-процессуальный кодекс РФ, которые коснулись порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям. Согласно данным поправкам в 2014 г. изменился порядок, действовавший с декабря 2011 г. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» устанавливал, что поводом для возбуждения дела о налоговых преступлениях могли служить только материалы, направленные налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Это положение содержалось в ч. 1.1 ст. 140 Уголовно-процессуального кодекса РФ вплоть до 2014 г.

Предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198—199.2 Уголовного кодекса РФ, производится следователями Следственного комитета РФ. Подследственность определена в соответствии с подп. «а» п. 1 ч. 2 ст. 151 Уголовно-процессуального кодекса РФ. Уголовным законом установлена ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица и организации — ст. 198 и 199; неисполнение обязанностей налогового агента — ст. 199.1; сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, — ст. 199.2 [5].

Необходимость изменения уголовно-процессуального законодательства, вероятнее всего, обусловлена невысокой эффективностью раскрытия налоговых преступлений. Как следствие, методы государственного управления, выражающиеся во властных мерах воздействия на субъекты налоговых отношений, не являются действенными. Следственным комитетом РФ в 2013 г. подготовлены Методические рекомендации по вопросам расследования налоговых преступлений. В них говорится о том, что на основании с п. 3 ст. 32, п. 4 ст. 69, пп. 1 и 2 ст. 70 Налогового кодекса РФ материалы о возможном совершении налогового преступления могут быть направлены в следственные органы по истечении 5 месяцев со дня выявления недоимки или даже позднее. За это время недобросовестный налогоплательщик имеет возможность принять различные меры, направленные на уклонение от привлечения его к уголовной ответственности [6, с. 33].

Несмотря на то, что все нововведения

направлены, в первую очередь, на совершенствование механизма противодействия преступности в налоговой сфере, тем не менее остаются и нерешенные вопросы, которые могут стать препятствием в привлечении недобросовестных налогоплательщиков к уголовной ответственности. Например, вопрос о соотношении нового порядка возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям с положением ч. 3 ст. 108 Налогового кодекса РФ о том, что основанием для привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения вступившим в силу решением налогового органа. По мнению некоторых исследователей, уголовно-процессуальный закон также не дает ответа на вопрос об определении размера ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, если обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, не были предметом исследования при проведении налоговой проверки, по ним не вынесено решение или налоговый орган не дал ответ. Эта позиция аргументируется тем, что в соответствии с налоговым законодательством определить размер недоимки, соответствующих пеней и штрафов имеет право только налоговый орган и только в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом РФ [7].

Эти и многие другие спорные вопросы, решение которых невозможно одномоментно, ставят под сомнение эффективность института уголовной ответственности за налоговые преступления. В то же время сегодня появилась необходимость в ужесточении мер ответственности за преступления в сфере налогов. Государство, применяя более жесткие меры воздействия, будет иметь возможность пресекать противоправные действия более эффективно, а используя психологический фактор опасения со стороны потенциального правонарушителя строгого наказания, сможет снизить рост уровня преступности в налоговой сфере.

Примером жесткой государственной политики в сфере налогов и сборов служит законодательство США, которое относит налоговые правонарушения к наиболее опасным деяниям в сфере экономической деятельности. Эти деяния регламентируются специальными федеральными законами о налогах или законами штатов. Согласно американскому законодательству уклонение от уплаты налогов является одним из наиболее тяжких преступлений. Свод законов США определяет, что «любой способ уклониться от уплаты или избавиться от налога..., а также от соответствующего платежа» представляет собой умышленные действия. Виновный в совершении

подобного преступления «должен быть наказан штрафом в размере 100 тысяч долларов США или лишением свободы на срок до пяти лет, либо обоими наказаниями вместе с уплатой понесенных обвиняемым судебных издержек» (§ 7201 разд. 26 Свода законов США). Американское законодательство характеризуется высокими штрафными санкциями за налоговые правонарушения, которые достигают 75—100 % от суммы неуплаченного налога.

Суровое наказание за правонарушения в сфере налогов и сборов предусматривает также и законодательство Китайской Народной Республики. Хотя в данном случае немаловажную роль играют и строгие восточные устои, которые свойственны китайской культуре и неотделимы от государственного управления. По законодательству Китая ответственность несут не только налогоплательщики в целях обеспечения уплаты налога, но и должностные лица налоговых органов. Ответственность за налоговые преступления в Китае определена в Уголовном законе КНР от 1 июля 1979 г. (в ред. от 14 марта 1997 г.).

Статья 404 Уголовного кодекса КНР предусматривает ответственность за деяние должностного лица налогового органа, которое, злоупотребляя предоставленными полномочиями, противозаконно не взимает или взимает меньшую сумму налога, своими действиями наносит серьезный ущерб государственному бюджету. В этом случае оно наказывается лишением свободы на срок до 5 лет или уголовным арестом; при особо серьезном ущербе — лишением свободы на срок свыше 5 лет.

Аналогичная ответственность предусмотрена в абз. 1 ст. 405 Уголовного кодекса КНР для должностных лиц налоговых органов, которые в нарушение действующего законодательства наносят серьезный и особо серьезный ущерб интересам государства при продаже счетов, возврате налогов при экспорте. Некоторые налоговые преступления в Китае наказываются смертной казнью, поскольку наносят значительный ущерб государству и народу Китая.

Налоговые преступления и правонарушения серьезно влияют на формирование государственного бюджета и, как следствие, реализацию социальных программ и других мероприятий, которые финансируются государством. Ужесточение наказания за правонарушения в сфере налогов и сборов будет способствовать изменению ситуации с уплатой налогов организациями и гражданами. В то же время это не решит проблему поступления денежных средств в бюджет России, ее субъектов и муниципальных образований. Для регулирования такого сложного и важного механизма, как налогообложение, необходимо

построить систему взаимодействия налоговых, следственных органов и органов, уполномоченных осуществлять оперативно-разыскную деятельность. Только налаженная совокупная работа этих государственных структур может повлиять на сознание налогоплательщиков, уклоняющихся от уплаты налогов и совершающих другие противоправные действия.

Список библиографических ссылок

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (ч. I) от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.
2. Строгович М. С. Сущность юридической ответственности // Сов. гос. и право. 1979. № 5. С. 72—76.
3. Недбайло П. Е. Система юридических гарантий применения советских правовых норм // Правоведение. 1971. № 3. С. 44—53.
4. Назаров Б. Л. О юридическом аспекте позитивной социальной ответственности // Сов. гос-во и право. 1981. № 10. С. 24—29.
5. Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за нарушение законодательства РФ о налогах и сборах // Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / под ред. И. И. Кучерова. М., 2014. С. 95—141.
6. Методические рекомендации по вопросам расследования налоговых преступлений. М., 2013. URL: <http://www.krk.sledcom.ru/document/875975> (дата обращения: 15.03.2016).
7. Хаванова И. А. Налоговые правонарушения и преступления: модели возбуждения преследования и особенности производства // Финансовое право. 2015. № 2. С. 22—26.

© Домовец С. С., 2016