

ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО О НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЯХ: НЕДОСТАТКИ И НАПРАВЛЕНИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ

© 2012 Д.Ю. Макевнина

© 2012 Н.А. Филиппова

доктор экономических наук, профессор

Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарева, г. Саранск

E-mail: ecsn@sciex.ru

Рассмотрены проблемы действующего законодательства о налоговых правонарушениях. Проанализированы основные его недостатки и пробелы в сфере регулирования ответственности за нарушения налогового законодательства. Авторами предложены направления совершенствования нормативно-правового обеспечения налоговых правонарушений.

Ключевые слова: налоговое правонарушение, налоговое законодательство, Налоговый кодекс Российской Федерации, налоговая ответственность.

Одним из наиболее опасных видов противоправного поведения граждан и юридических лиц в сфере экономики можно считать налоговые правонарушения, поскольку они существенно тормозят проведение социально-экономических реформ и ставят под угрозу интересы личности, общества и государства.

Первостепенное значение в борьбе с налоговыми правонарушениями имеют оптимизация налоговой политики и повышение эффективности правового регулирования отношений по поводу взимания налогов и сборов. Особое внимание при этом следует обратить на совершенствование налогового законодательства, устранение пробелов и коллизий в правовом регулировании налогообложения, существование которых не только провоцируют и способствуют совершению налоговых правонарушений, но и позволяют избежать юридической ответственности за их совершение.

В настоящее время законодательство Российской Федерации, регулирующее отношения в сфере налогообложения, включает в себя Конституцию РФ, Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы и подзаконные нормативно-правовые акты, а также международные договоры Российской Федерации.

Но все же именно Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) является основным законодательным актом, регулирующим отношения, связанные с совершением и привлечением к ответственности лиц за налоговые правонарушения. Поэтому более подробно остановимся на рассмотрении данного документа.

Посредством принятия НК РФ, как известно, были проведены систематизация и упорядочение ранее существовавшего налогового законодательства, достигнуто современное состояние правового регулирования налоговой сферы и, в частности, института налоговых правонарушений. Однако все это нельзя признать вполне удовлетворительным.

В настоящее время среди проблем налогового законодательства можно выделить следующие. Во-первых, оно слишком неустойчиво. Во-вторых, запутано и противоречит в определенной части экономическим реалиям. В-третьих, налоговое законодательство РФ, а точнее, вносимые в него изменения часто происходят по субъективным причинам. Как отмечают О.В. Врублевская и М.В. Романовский, “принятие каждого налогового закона в Государственной Думе сопровождается серьезной закулисной борьбой и лоббированием интересов отдельных отраслевых комплексов и социальных групп”¹. Бесспорно, без внесения изменений в действующее законодательство в сфере налогообложения обойтись невозможно. Однако вносимые в законодательство поправки все в большей степени должны быть направлены на повышение ясности, стабильности законодательства и на однозначность его применения налогоплательщиками. Но, как показывает практика, российский законодатель практически ежегодно вносит различные дополнения и поправки в действующий НК РФ. А.А. Тедеев и В.А. Парыгина отмечают, что “кодификация налогового законодательства ведется бессистемно,

методом проб и ошибок. Принятие едва ли не каждой новой главы части второй НК РФ осуществляется без учета положений части первой Кодекса и порождает перманентный процесс ее доработки “на ходу”. При этом вносимые изменения и дополнения часто противоречат друг другу, что делает процесс их дальнейшего “совершенствования” неминуемым. Показательно, что многочисленные взаимоисключающие изменения вносятся в еще не введенные в действие акты, многие дополнения вводятся задним числом, после начала соответствующих налоговых периодов²². Налоговое законодательство РФ содержит неясные и расплывчатые положения, различные несоответствия и противоречия между нормами, а также ряд неурегулированных моментов, которые приводят к созданию новых и использованию уже хорошо известных и налоговым органам, и всем налогоплательщикам налоговых схем. Все это отрицательно сказывается на эффективности и результативности контрольно-проверочной деятельности налоговых органов. Кроме того, противоречия и пробелы налогового законодательства способствуют порождению правового нигилизма среди налогоплательщиков, повышают вероятность совершения ими налоговых правонарушений.

Наиболее дискуссионной и практически значимой является проблема видовой идентификации ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Статья 2 НК РФ определяет предмет налогового законодательства как отношения, возникающие в процессе “привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения”. Статья 106 указывает, что за совершение налогового правонарушения “настоящим Кодексом установлена ответственность”. Но какая именно ответственность, законодатель не указывает, вследствие чего возникает неопределенность (пробел) правового регулирования, требующая дополнительного толкования. Налоговый кодекс Российской Федерации не дает определение понятия “ответственность за налоговые правонарушения”, он закрепляет лишь условия и основания ее применения к налогоплательщикам³.

На наш взгляд, возможным решением указанной проблемы может стать правовое закрепление понятия “налоговая ответственность” в нормах НК РФ. Так, в гл. 16 Налогового кодекса “Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений” целесообразно в

отдельной статье определить налоговую ответственность как закрепленную нормами налогового права обязанность правонарушителя претерпеть меры государственно-правового принуждения в виде налоговых санкций (штраф, пени) за совершение им налогового правонарушения в налоговой сфере.

Законодательство о налогах и сборах может стать эффективным и справедливым лишь в том случае, если к ответственности за противоправные деяния будут привлекать лиц, виновных в их совершении.

Законодатель нормативно закрепил две формы вины: умысел и неосторожность. Однако указанные формы вины не используются для дифференциации налоговой ответственности. Таким образом, безальтернативный характер налоговых санкций лишает правоприменителей возможности учитывать отношение лица к своему противоправному деянию.

Решать данную проблему предлагается посредством более активного использования судами и налоговыми органами предоставленного им пп. 3 п. 1 ст. 112 Налогового кодекса РФ права признавать неосторожность в качестве смягчающего обстоятельства и, как следствие, уменьшать размер подлежащего взысканию штрафа (п. 3 ст. 114 НК РФ).

Современное налоговое законодательство лишает возможности правонарушителя быть освобожденным от налоговой ответственности в целом и в частности в связи с малозначительностью совершенного правонарушения. По причине отсутствия оснований освобождения от налоговой ответственности в судебной практике нередко случаи, когда суды вынуждены применять к нарушителям санкции, размер которых явно несопоставим с тяжестью допущенного правонарушения.

Таким образом, отсутствие правовых норм, предполагающих освобождение от ответственности в связи с малозначительностью совершенного правонарушения, в отдельных случаях может привести к явно несправедливым судебным решениям.

В данной связи, по нашему мнению, возможность учитывать малозначительность деяния как обстоятельство, смягчающее ответственность, не снижает актуальности вопроса о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ, предусматривающих полное освобождение от налоговой ответ-

ственности при малозначительности правонарушения. Необходимость соответствующих изменений диктуется и соображениями экономии.

С учетом изложенного целесообразно закрепить в Налоговом кодексе РФ малозначительность противоправного деяния как основания освобождения от налоговой ответственности. При этом в Кодексе можно предусмотреть, что малозначительным налоговым правонарушением признается действие или бездействие, хотя формально и содержащее признаки налогового правонарушения, но с учетом характера совершенного правонарушения, размера вреда и тяжести наступивших последствий, не представляющее существенного нарушения охраняемых общественных отношений.

Пункт 3 ст. 108 НК РФ исключает одновременное привлечение к уголовной ответственности и к ответственности за налоговые правонарушения, когда действия физического лица подпадают под признаки составов преступлений и признаки составов налоговых правонарушений (конкуренция норм). В этом случае к физическому лицу применяются только меры уголовной ответственности.

В то же время существующая редакция норм Налогового кодекса РФ вызывает споры о том, могут ли лица, освобожденные от уголовной ответственности в соответствии с примечанием к ст. 198 Уголовного кодекса РФ, привлекаться к налоговой ответственности на основании гл. 16 НК РФ.

Во избежание разногласий и в целях соблюдения принципа неотвратимости юридической ответственности необходимо внести соответствующие изменения в ст. 108 НК РФ, дополнив его пунктом, изложенным в следующей редакции: “Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не влечет уголовной ответственности”.

В качестве нововведения в законодательство по налогам можно назвать разграничение понятий “налоговая оптимизация” и “налоговое правонарушение”, которое включает в себя два направления:

1) введение в налоговое законодательство общих принципов, позволяющих обозначить границу между законным и незаконным снижением налоговой нагрузки.

Действия налогоплательщика считаются законными, если:

- заключением сделки достигается самостоятельная экономическая либо деловая цель, при этом уменьшение налогового бремени не может быть признано экономической целью сделки;

- эти действия не нарушают ни закон, ни цель, преследуемую законодателем при принятии нормы права;

- налогоплательщик честно и открыто предоставляет информацию и ведет финансовые дела, что рассматривается налоговыми органами как гарантия его добросовестности;

2) введение в налоговое законодательство специальных норм, направленных на борьбу с конкретной налоговой схемой: установление четких правил, что можно делать налогоплательщику в конкретной ситуации, а что нельзя.

Как показывает статистика, одним из распространенных способов совершения налоговых правонарушений является неправомерное использование налоговых льгот. Поэтому в целях борьбы с противоправным поведением налогоплательщиков, а также в качестве направления по устранению налоговых лазеек для ухода от налогов предлагаем сокращение налоговых льгот, уже предусмотренных законодательством. Существование системы налоговых льгот имеет ряд недостатков, но одним из наиболее важных среди них является возможность для ухода от налогообложения как непосредственно за счет применения различных схем, позволяющих легально использовать льготы теми, кому они не были предназначены, так и за счет сопутствующего льготам усложнения налогового законодательства, порождающего проблемы с администрированием.

Но следует иметь в виду, что необдуманное сокращение налоговых льгот может существенно сдерживать развитие предпринимательства в стране.

Помимо указанного, возможно в качестве реформирования системы налоговых льгот на уровне закона предусмотреть предоставление льгот организациям не с момента регистрации, а с момента получения первой прибыли. На наш взгляд, указанная мера будет стимулировать развитие предпринимательской деятельности в стране, а также стремление организации получить законодательно установленную льготу без совершения налогового правонарушения.

Другим направлением в изменении законодательства можно выделить борьбу с фирмами-однодневками через ужесточение процедуры го-

сударственной регистрации юридических лиц и упрощение процедуры ликвидации по инициативе государства “мертвых” фирм, как основного субъекта, с помощью которого налогоплательщики уклоняются от налогов.

Для ужесточения регистрации предлагается:

- повышение требований к минимальному уровню уставного капитала вновь созданных организаций;

- ежеквартальное предоставление в налоговые органы нотариально заверенной справки о фактическом ведении деятельности;

- усиление требований по осуществлению нотариусами контроля за тем, чтобы в качестве учредителей и руководителей выступали реальные лица;

- запрет на выдачу учредителем организации доверенности на руководство этой фирмы лицам, не утвержденным официально в качестве ее руководителей.

Нормы Налогового кодекса РФ устанавливают жесткие сроки государственной регистрации и постановки на учет в налоговых органах организаций и индивидуальных предпринимателей - 5 дней. По нашему убеждению, в такой короткий срок невозможно провести полный контроль представленных документов для государственной регистрации. При этом фактически и налоговая инспекция не имеет права отказать организации или индивидуальному предпринимателю в регистрации и постановке на учет, даже если сотрудникам налогового органа заранее известно, что в документах указана недостоверная информация. Указанное может привести к ситуации, когда налогоплательщики начнут массово предоставлять неверную информацию. Это серьезно осложнит

работу налоговых органов, так как розыск налогоплательщиков и их должностных лиц приводит к большим затратам ресурсов. Данные проблемы законодательства будут способствовать созданию большого количества “фирм-однодневок”. Поэтому необходимо внести ряд поправок в действующее законодательство, касающихся:

- обязательного предоставления документов, подтверждающих оплату уставного капитала;

- увеличения срока, в течение которого осуществляется государственная регистрация в налоговых органах с 5 до 14 дней.

Вышеизложенное позволит ужесточить налоговый контроль за государственной регистрацией организаций и индивидуальных предпринимателей с целью сокращения “фирм-однодневок”, способствующих сокрытию значительных сумм налоговых платежей от уплаты в бюджет.

Таким образом, как было показано выше, в настоящее время налоговое законодательство еще несовершенно и требует доработки. Реализация предлагаемых нами мер будет способствовать повышению его ясности, стабильности, единообразному толкованию и однозначности применения, что в конечном итоге позволит значительно снизить количество совершаемых налоговых правонарушений.

¹ Финансы, денежное обращение и кредит / под ред. О.В. Врублевской, М.В. Романовского. М., 2006.

² Тедеев А.А., Парыгина В.А. Спорные вопросы сущности и понятия налогового правоотношения // Адвокат. 2006. № 8. С. 13.

³ Заритов В.М. Предложения по совершенствованию законодательства об ответственности за налоговые правонарушения // Налоги и налогообложение. 2005. № 5. С. 25-32.

Поступила в редакцию 03.08.2012 г.