

С.Б. Бокач, Л.П. Бокач, В.А. Якимова

ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И АДМИНИСТРАТИВНЫЕ ПОСЛЕДСТВИЯ НАЛОГОВОГО ПРОТИВОСТОЯНИЯ

В статье раскрываются вопросы экономической и административной ответственности налогоплательщиков и налоговых органов, показывается декларативный характер ответственности руководителей налоговых органов, представленной в законодательстве РФ. Из-за неравного положения налогоплательщиков и налоговых органов нарушается принцип равенства, закрепленный в Конституции РФ. Предлагается ввести административную ответственность руководителей налоговых органов за принятые незаконные ненормативные акты, это позволит обеспечить равное положение налогоплательщика и налогового органа, снизит количество незаконных решений налоговых инспекций.

Ключевые слова: ответственность руководителей налоговых органов, ответственность налогоплательщиков.

ECONOMIC AND ADMINISTRATIVE IMPLICATIONS OF THE TAX STANDOFF

The article describes the issues of economic and administrative responsibilities of taxpayers and tax authorities. Shows declarative responsibility of the tax authorities provided in the legislation of the Russian Federation. Because of the unequal status of taxpayers and tax authorities violated the principle of equality enshrined in the Constitution. It is proposed to introduce administrative responsibility of the heads of the tax authorities for an unlawful non-normative acts, which will ensure the equal status of the taxpayer and the tax authority, will reduce the number of illegal decisions of tax inspections.

Keywords: management responsibility of the tax authorities, the responsibility of taxpayers.

На государственную налоговую службу возложена задача обеспечивать соблюдение налогового законодательства налогоплательщиком. Однако на практике эта обязанность далеко не всегда выполняется. Первостепенной целью работы у фискальных органов стало достижение собственных (внутренних) показателей – увеличение собираемости налоговых платежей. Для этого используются любые средства, в том числе не связанные с Законом РФ о налогах и сборах, идет борьба с налогоплательщиком по принципу: для победы все средства хороши, главное – победить. Проигравший налогоплательщик подлежит административной (финансовой) ответственности, а если проигравшей стороной оказывается руководитель фискального органа, то он за свои незаконные действия ответственности не несет. В конечном итоге это приводит к переходу руководителем налогового органа грани дозволенного при выполнении им конституционно возложенной на него функции.

К налоговым органам и их должностным лицам применяется принцип гражданско-правовых отношений: каждое должностное лицо выполняет только то, что прямо разрешено ему законом, т.е. действует в рамках своей компетенции. Права налоговых органов являются одновременно обязанностью их должностных лиц. Например, закрепленное в НК РФ право налоговых органов предъявлять иски о взыскании сумм финансовых санкций подразумевает и обязанность этих органов предъявлять такие иски для контроля за соблюдением налогового законодательства. Ответственность налогоплательщиков определяется кругом его обязанностей, а главным из них является своевременная уплата законодательно установленных налогов и сборов.

Ответственность налогоплательщиков и налоговых органов регулируется рядом нормативно-правовых актов. Ответственность налогоплательщиков, предусмотренная законодательством, может быть налоговой (Налоговый кодекс РФ), административной (Кодекс об административных правонарушениях РФ) и уголовной (Уголовный кодекс РФ). Анализ мер ответственности в соответствии с нормативными актами показывает следующее. Статьями 106 и 110 НК РФ определяется понятие налогового правонарушения в виде совершенного умышленно или по неосторожности действия (бездействия) в нарушение налогового законодательства. Мерой ответственности за налоговые правонарушения является в соответствии со ст. 114 НК РФ налоговая санкция в виде денежных штрафов, размеры которых указаны в ст. 116 – 129.1 НК РФ. Это ответственность за правонарушения в сфере осуществления налогового контроля и ответственность за правонарушения против порядка исчисления и уплаты налогов.

Общий порядок взыскания штрафов налоговыми органами определен в ст. 46 и ст. 103.1 НК РФ. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя – на счетах в банках. Порядок взыскания налоговой санкции, определенный в ст. 103.1 НК РФ, закрепляет принудительное исполнение решения о налоговой санкции путем направления соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю.

При отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика, а также, если есть основания полагать, что налогоплательщик принимает меры по сокрытию своего имущества, с санкции прокурора постановлением налогового органа может быть наложен полный или частичный арест на имущество налогоплательщика.

Налоговое законодательство предусматривает наличие обстоятельств, исключających вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения (ст. 111 НК РФ), а также обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения (ст. 112 НК РФ).

Статья 108 части первой НК РФ (п. 6) устанавливает презумпцию налоговой невиновности. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана или установлена вступившим в законную силу решением суда. Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, бремя доказательств возложено на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности налогоплательщика должны толковаться в его пользу.

Гражданским законодательством установлены дополнительные гарантии для защиты прав граждан и юридических лиц от незаконных действий (бездействия) органов государственной власти, направленные на реализацию положений статей 52 и 53 ГК РФ, согласно которым каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц, в том числе злоупотреблением властью (Определение КС РФ от 20.02.2002 N 22-О). НК РФ исходит из недопустимости причинения неправомерного вреда при проведении налогового контроля (Постановление КС РФ от 16.07.2004 N 14-П).

В Налоговом кодексе РФ предусмотрено право налогоплательщика на административное и судебное обжалование, причем только таких актов и деяний налоговых органов, которые нарушают его права и законные интересы (ст. 137 НК РФ). Лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового правонарушения в порядке, имеет может обжаловать как отдельно требование о взыскании налоговой санкции, решение о взыскании налоговой санкции или решение о привлечении налогоплательщика (иного лица) к налоговой ответственности, так и все три названных документа вместе.

Несмотря на то, что НК РФ содержит специальную статью об ответственности налоговых органов (ст. 35), а закон «О налоговых органах Российской Федерации» отводит этому вопросу отдельную главу (гл. III «Ответственность налоговых органов»), в обоих законодательных актах предусмотрен лишь один вид ответственности налоговых органов – возмещение убытков, причиненных налогоплательщику незаконными действиями этих органов и их должностными лицами. В соответствии со ст. 12 закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности по действующему законодательству. Нормы налогового законодательства не устанавливают какой-либо специальной ответственности налоговых органов, а по сути повторяют положение ст. 53 Конституции РФ о том, что каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (бездействием) государственных органов. При этом имеются в виду деяния, допущенные в ходе исполнения ими своих служебных обязанностей (круг их определен в нормах НК, ТК, других законов, в актах таможенного законодательства, должностных инструкциях, правилах внутреннего распорядка и т.д.).

Необходимо разделять ответственность налоговых органов как государственных организаций и ответственность их работников, поскольку виды и порядок применения ответственности в таких случаях совершенно различны. Налоговое законодательство не устанавливает особой процедуры предъявления требований о возмещении убытков, такие требования должны предъявляться в порядке, предусмотренном гражданским законодательством. Должником в обязательстве по возмещению вреда, причиненного в результате незаконных действий (бездействия) государственных органов либо должностных лиц этих органов, в том числе в результате издания не соответствующего закону или иному правовому акту акта государственного органа, также является публично-правовое образование, а не его органы либо должностные лица этих органов.

Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. КоАП РФ не содержит специальных норм, посвященных ответственности должностных лиц налоговых органов.

Для привлечения налогового органа к ответственности необходимо, чтобы были установлены противоправность его решения, действий (бездействия), его вина, наличие причинно-следственной связи между незаконными действиями (бездействием), решением налогового органа и причиненными убытками. Налогоплательщик, требующий возмещения причиненных убытков, должен доказать наличие вреда, его размер, противоправность поведения и вину того, кто причинил вред, а также причинную связь между допущенным нарушением и возникшими убытками.

Нормы ст. 35 НК РФ и закона «О налоговых органах Российской Федерации» о материальной ответственности – единственное упоминание в законодательстве ответственности налоговиков в том виде, когда субъектом ответственности будет именно налоговый орган как коллективный субъект, а не как некая абстрактная совокупность должностных лиц, каждое из которых может быть привлечено к ответственности за совершение неправомерного действия. Положения специальных нормативных актов несколько не расширяют базисную норму ст. 53 Конституции РФ. Значит, налоговые органы

сами по себе только условно можно считать субъектами ответственности, поскольку выплаты так или иначе будут производиться из государственного бюджета.

В 2009 г. Пленум Верховного суда обратил внимание судов на направленность уголовной ответственности за преступления против интересов государственной службы на обеспечение защиты граждан от коррупции и других общественно опасных деяний, совершенных должностными лицами по службе. Лица, злоупотребляющие должностными полномочиями либо превышающие свои должностные полномочия, посягают на регламентированную нормативными правовыми актами деятельность государственных органов, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, в результате чего существенно нарушаются права и законные интересы граждан или организаций либо охраняемые законом интересы общества и государства. В соответствии с данным постановлением под использованием должностным лицом своих служебных полномочий вопреки интересам службы (ст. 285 УК РФ) судам следует понимать совершение таких деяний, которые хотя и были непосредственно связаны с осуществлением должностным лицом своих прав и обязанностей, однако не вызывались служебной необходимостью и объективно противоречили как общим задачам и требованиям, предъявляемым к государственному аппарату и аппарату органов местного самоуправления, так и тем целям и задачам, для достижения которых должностное лицо было наделено соответствующими должностными полномочиями.

Ответственность наступает также за умышленное неисполнение должностным лицом своих обязанностей в том случае, если подобное бездействие было совершено из корыстной или иной личной заинтересованности, объективно противоречило тем целям и задачам, для достижения которых должностное лицо было наделено соответствующими должностными полномочиями, что повлекло существенное нарушение прав и законных интересов граждан или организаций либо охраняемых законом интересов общества и государства.

[Постановление Пленума Верховного суда РФ от 16 октября 2009 г. № 19 «О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий»](#) вводит понятие существенного нарушения прав граждан или организаций и разъясняет порядок применения ст. 286 УК РФ. Под существенным нарушением прав граждан или организаций в результате злоупотребления должностными полномочиями или превышения должностных полномочий следует понимать нарушение прав и свобод физических и юридических лиц, гарантированных общепризнанными принципами и нормами международного права, Конституцией Российской Федерации (например, права на уважение чести и достоинства личности, личной и семейной жизни граждан, права на неприкосновенность жилища и тайну переписки, телефонных переговоров, почтовых, телеграфных и иных сообщений, а также права на судебную защиту и доступ к правосудию, в том числе права на эффективное средство правовой защиты в государственном органе и компенсацию ущерба, причиненного преступлением, и др.). При оценке существенности вреда необходимо учитывать степень отрицательного влияния противоправного деяния на нормальную работу организации, характер и размер понесенного ею материального ущерба, число потерпевших граждан, тяжесть причиненного им физического, морального или имущественного вреда и т.п.

Дисциплинарная ответственность предусмотрена федеральным законом от 27 июля 2004 г. №79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации». Отличительным признаком дисциплинарной ответственности является то, что ее меры применяются к виновному государственному служащему в порядке подчиненности вышестоящим государственным органом или должностным лицом, уполномоченным назначать государственного служащего на государственную должность, т.е. руководителем налогового органа. Он же выступает в качестве инициатора привлечения к налоговой ответственности. До решения вопроса о применении дисциплинарной ответственности

работник налогового органа может быть временно (но на срок не более одного месяца) отстранен от исполнения должностных обязанностей.

Должностные лица налоговых органов подлежат материальной ответственности за причинение ущерба организации, с которой они состоят в трудовых отношениях (регулируется Трудовым кодексом РФ).

Ответственность должностных лиц налоговых органов при осуществлении ими государственных функций определена в [приказах Минфина РФ \(11, 12\)](#): по результатам проведенных проверок, в случае выявления нарушений положений Административного регламента виновные должностные лица налоговых органов несут персональную ответственность за решения и действия (бездействие), принимаемые (осуществляемые) ими в ходе исполнения государственной функции. Персональная ответственность должностных лиц налоговых органов закрепляется в должностных регламентах в соответствии с требованиями законодательства РФ (без какой-либо степени определенности).

Проблема законодательного регулирования ответственности должностных лиц налоговых органов обсуждается в судебной практике [5-10]. Существует достаточно большое количество судебных решений о выявлении нарушений и неправомерных действий налоговых органов, в результате чего у налогоплательщиков возникают убытки. Такие ситуации приводят к серьезным экономическим последствиям и ставят в неравное положение по степени ответственности налоговые органы и налогоплательщиков. Следует учитывать, что законодательные акты четко не прописывают меру ответственности должностных лиц налоговых органов за ущерб, нанесенный вследствие их неправомерных действий (бездействий). В связи с этим необходимо устранить проблемы в законодательных актах и определить степень ответственности налоговых органов и их должностных лиц в виде симметричных положений ответственности, закрепленных в Кодексе об административных правонарушениях, и возложении их на руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, принимающего незаконный ненормативный акт.

1. О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий: Постановление Пленума Верховного суда РФ от 16.10.2009 № 19 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

2. «Об утверждении методических рекомендаций по исполнению судебных актов по обращению взыскания на средства бюджетов бюджетной системы Российской Федерации: Приказ Федеральной службы судебных приставов от 15.05.2009 N 195 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

3. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной налоговой службой государственной функции по контролю за осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами: Приказ Минфина РФ от 04.10.2011 N 123н // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

4. Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов): Приказ Минфина РФ от 02.06.2012 N 99н // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

5. Налогоплательщик ссылается на то, что решение о дополнительных мероприятиях налогового контроля принято должностным лицом налогового органа с превышением полномочий: Постановление ФАС Московского округа от 18.04.2011 N КА-А40/2562-11 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

6. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 15.03.2006 N А65-9784/2005-СА2-9 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

7. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 03.06.2009 N А36-2562/2008 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

8. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 07.09.2009 N Ф04-5425/2009(19228-А45-26) // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».

9. Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 21.05.2009 N А12-2751/2009 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
10. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.09.2008 N Ф04-5812/2008(12231-А81-44) // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
11. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
12. О налоговых органах Российской Федерации: Закон РФ от 21.03.1991 N 943-Ю//Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
13. О государственной гражданской службе Российской Федерации: Федеральный закон от 27.07.2004 N 79-ФЗ. Принят Государственной Думой 07.07.2004. Одобрен Советом Федерации 15.07.2004 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
14. Об утверждении Рекомендаций по разработке должностных регламентов федеральных государственных гражданских служащих центрального аппарата Федеральной налоговой службы и территориальных органов ФНС России: Приказ Федеральной налоговой службы от 14.05.2012 N ММВ-7-4/303 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
15. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А.Д. Егорова и Н.В. Чуева: Постановление Конституционного суда РФ от 16.07.2004 N 14-П // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
16. О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий: Постановление Пленума Верховного суда РФ от 16.10.2009 N 19 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
17. О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации: Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда РФ от 22.06.2006 N 23 // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
18. Кодекс об административных правонарушениях РФ, принятого Федеральным законом от 30.12.2001 № 195 – ФЗ, введенным в действие Федеральным законом от 30.12.2001 № 196 – ФЗ // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
19. По жалобе открытого акционерного общества «Большевик» на нарушение конституционных прав и свобод: Определение КС РФ от 20.02.2002 N 22-О // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
20. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 N 146-ФЗ // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».
21. Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ // Информационно-правовое обеспечение «Гарант».