Васкевич Кирилл Николаевич. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов в российской федерации: диссертация ... кандидата Юридических наук: 12.00.14 / Васкевич Кирилл Николаевич;[Место защиты: «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации»].- Москва, 2016

|  |
| --- |
|  |
| |  |  |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | --- | --- | | |  |  |  |  | | --- | --- | --- | --- | | |  | | --- | | Введение  **Введение 3**  1.1. Методологические подходы к изучению юридической ответственности 15  1.2. Анализ зарубежной теории, в части формирования системы юридической ответственности за налоговые правонарушения 30  1.3. Выявление сущности и цели административной ответственности за налоговые правонарушения 54  **ГЛАВА II. Развитие системы юридической ответственности за нарушения законодательства налогах и сборах в Российской федЕрации 67**  2.1.Сходства и отличия административной ответственности за нарушения в сфере налогов и сборов в РФ от других видов юридической ответственности 67  2.2 Субъекты правонарушений в сфере законодательства о налогах и сборах РФ 99  2.3. Развитие правового регулирования института ответственности за нарушения налогов и сборов РФ 103  **ГЛАВА III. Совершенствование института административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах 124**  3.1. Зарубежный опыт регулирования ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах 124  3.2. Применение зарубежного опыта в совершенствовании института административной ответственности 148  Заключение 154  Список нормативных источников и научной литературы 165   * [Анализ зарубежной теории, в части формирования системы юридической ответственности за налоговые правонарушения](http://www.dslib.net/admin-pravo/administrativnaja-otvetstvennost-za-pravonarushenija-v-oblasti-nalogov-i-sborov-v.html#7477401) * [Выявление сущности и цели административной ответственности за налоговые правонарушения](http://www.dslib.net/admin-pravo/administrativnaja-otvetstvennost-za-pravonarushenija-v-oblasti-nalogov-i-sborov-v.html#7477402) * [Субъекты правонарушений в сфере законодательства о налогах и сборах РФ](http://www.dslib.net/admin-pravo/administrativnaja-otvetstvennost-za-pravonarushenija-v-oblasti-nalogov-i-sborov-v.html#7477403) * [Применение зарубежного опыта в совершенствовании института административной ответственности](http://www.dslib.net/admin-pravo/administrativnaja-otvetstvennost-za-pravonarushenija-v-oblasti-nalogov-i-sborov-v.html#7477404)  Анализ зарубежной теории, в части формирования системы юридической ответственности за налоговые правонарушения Прежде чем говорить об ответственности в науке права, необходимо несколько слов сказать о философских подходах к изучению ответственности.  Одними из последних исследований в этой области являются работы А.И. Ореховского, в которых отмечается, что «…ответственность представляется в качестве ключевого связующего компонента во всех сферах жизнедеятельности людей…как форма упорядочивающей связи в различных структурах социальных отношений…»1 При этом любое политическое, социально-экономическое и правовое взаимодействие в обществе корректируется положенностью субъекта взаимодействия к ответу.  В результате своих исследований А.И. Ореховский приходит к выводу о том, что «…существенные характеристики феномена ответственности нельзя получить генетически из объективной основы отношений – нравственно-психологических, экономических, политико-правовых зависимостей, формирующихся как в процессе становления и развития правовой государственности, так и в процессе материальной и духовной деятельности …»2.  Например, И. Ильин связывает решение проблемы экономической или финансовой ответственности, с ее политической и правовой регуляцией в обществе как надстроечного механизма над экономическим базисом1. Поэтому, на наш взгляд, совершенствование законодательства в части юридической ответственности во многом связано с системно-ценностным подходом к откладке механизма ответственности. Так и Д.А. Ольховский отмечает, что «…ответственность – это не только арсенал средств наказания за произвол, проявившийся в деятельности субъекта, а необходимый ценностный ориентир деятельности…»2.  В рамках нашего исследования важно отметить, что в соответствии с «философией ответственности» А.И. Ореховского, структура ответственного отношения включает в себя следующие содержательные элементы: 1) тот, кто отвечает (субъект ответственности); 2) перед кем субъект отвечает и какова мера и степень его ответственности (инстанция и мера ответственности); 3) за что и во имя чего отвечает субъект (объективные основания ответственности).  Следует указать на органичную взаимосвязь вышеперечисленных системообразующих элементов ответственного отношения. Но практическое решение проблемы ответственности обычно основывалось на детальном анализе взаимосвязи двух первых структурных элементов: субъекта и меры ответственности. Обоснование же третьей составляющей ответственности не принималось за должный расчет, словно ее решающая роль подразумевалась сама собой. На наш взгляд, объективные основания ответственности являются определяющими в развитии ответственности вообще и юридической ответственности в частности. Именно определение цели – «за что и во имя чего отвечает субъект» является исходным в системе комплексного исследования проблемы ответственности в правовой науке. Кратко рассмотрев философские изыскания по данной проблематике, перейдем непосредственно к изучению объекта исследования с позиции права.  Cтоит отметить, что для более детального и глубокого изучения административной ответственности за нарушения налогового законодательства в первую очередь необходимо обратить пристальное внимание на такой правовой институт как юридическая ответственность, на имеющиеся подходы к его изучению, слабо изученные стороны.  Являясь важнейшим институтом правовой системы,1 юридическая ответственность на протяжении длительного времени вызывает особый интерес у юристов. Однако у них до сих пор не выработано единого понимания данного института.  В современной юридической науке ответственность подразделяется на два вида – позитивную, возникающую из обязанности совершать положительные, полезные для общества функции, и реализуемую в регулятивных правоотношениях, где обязанная сторона находится в положении подконтрольности и подотчетности, и негативную, связанную с совершением правонарушения правонарушителем, подвергаемым соответствующим правовым санкциям2. Такой подход позволил выделить в юридической ответственности две её стороны: проспективную - за совершаемую или предполагаемую активную, инициативную деятельность в соответствии со статусом (предоставленными правами и юридическими обязанностями) в интересах достижения той или иной цели, результата и ретроспективную - за правонарушение. Такой подход прослеживается и у философов. Так, А.И. Ореховский «…говоря об ответственности как о многомерном, многосущностном отношении, приходит к необходимости учитывания двух функций ответственного отношения как единого противоречивого состояния бытия: перспективную и ретроспективную.  Различные научные изыскания многих отечественных правоведов на протяжении нескольких десятков лет позволяют выделить следующие подходы к определению юридической ответственности, в частности, негативный, позитивный, ретроспективный и смешанный, объединяющий основные идеи позитивного и ретроспективного подхода. Кроме того, в каждой из этих групп имеются свои подходы, что в какой-то мере вносит еще большую несогласованность и противоречивость в выработке универсального определения юридической ответственности. Выявление сущности и цели административной ответственности за налоговые правонарушения Поэтому возникновение административной ответственности не следует смешивать с ее осуществлением, а также ее содержание ни стоит ограничивать стадией прав и обязанностей субъектов ответственности.  Второй этап (элемент) в развитии генезиса системы административной ответственности связан с «материализации» отношений ответственности, то есть с фактическими действиями субъектов ответственности.  Также стоит отметить наличие противоречий между выделенными элементами (этапами), которые разрешаются в результате целенаправленной правоприменительной деятельности компетентных органов государственной власти, в частности налоговых органов.  Выяснив наличие в реальной действительности содержание правоотношения, обусловленное санкцией нарушенной юридической нормы, орган государственной власти на практике реализует заложенную в них «программу», модель поведения и совершает в соответствии с полномочиями конкретные действия по применению к нарушителю мер административной ответственности за совершенное им противоправное деяние.  Правонарушитель, в свою очередь, претерпевает применяемые к нему принудительные меры. Тем самым, мы наблюдаем исчезновение основного противоречия административной ответственности, а именно привлечение «безответственного» лица к ответственности. Данный момент, то есть окончание развертывания основного противоречия административной ответственности и принято считать завершением данного процесса.  В этом процессе, при преобразовании административной ответственности от этапа к этапу, ее фундамент, который может быть кратко определен в виде формулы «причинение – претерпевание», а также содержание и основные черты сохраняются неизменными.  Тем самым процессное описание системы административной ответственности позволяет говорить о том, что она состоит из совокупности элементов - стадий ответственности, взаимодействующих и взаимосвязанных друг с другом и включает в себя, во-первых, правоотношение ответственности1, и, во-вторых, реальные действия субъектов правоотношения по реализации имеющихся у них прав и юридических обязанностей.  Данные элементы ответственности находятся на разных уровнях реализации права. Кроме того, внутри них присутствуют отношения субординации, которые связывают отдельные элементы системы друг с другом. Можно считать, что наличие субординации между элементами ответственности отличает ее от суммативной системы видов ответственности.  Теоретическую модель административной ответственности мы представили в двух видах, как подсистему в функциональной системе юридической ответственности, позволяющий выделить ее сферу, координационные и управленческие связи с уголовной и налоговой ответственностью путем выделения фокусированного полезного результата, а также в виде процесса, отражающего ее сущность и внутреннее содержание. Данный подход позволяет наиболее целостно и системно представить данный правовой феномен, несет методологическую функцию, являясь важной ступенью при разработке конкретных проблем отраслевых видов ответственности, в частности в налоговой сфере, открывает путь к практическому их совершенствованию.  Система административной ответственности, как и любая социальная система является открытой, способной не только быть чувствительной к внешним изменениям «входные параметры», но и оказывать обратное воздействие «выходные параметры», которое носит последовательный и целенаправленный характер и стремится к достижению определенного фокусированного результата.  Данное обстоятельство предопределяет социальное и юридическое назначение административной ответственности как важнейшего инструмента для борьбы с правовыми эксцессами.  Для выявления цели административной ответственности необходимо провести анализ объекта в составе административных правонарушений в сфере налогов и сборов РФ, а именно статей 15.3-15.9, 15.11 КоАП РФ1 Субъекты правонарушений в сфере законодательства о налогах и сборах РФ К административной ответственности можно привлечь физическое, юридическое лицо (не в качестве налогоплательщика) или должностное лицо юридического лица.  Совершенно различны и процедуры привлечения к тому или другому виду ответственности, регламентируемые разными законами – НК РФ и КоАП РФ. К ответственности за совершение налогового правонарушения имеют право привлекать только налоговые органы после проведения соответствующей проверки, а санкции могут быть наложены только судом. Более широк круг органов государственной власти, правомочных привлекать к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, в их числе, налоговые органы, суды. Различаются и размеры санкций, установленных НК РФ и КоАП РФ. Сроки привлечения к административной ответственности и ответственности за налоговые правонарушения также отличаются: согласно КоАП РФ такой срок равен 1 году, НК РФ предполагает полгода.  Таким образом, мы выделили ряд отличий между налоговой и административной ответственностью. Необходимо обратить внимание, что некоторые юристы1 в целях дальнейшего реформирования института юридической ответственности в сфере налогов и сборов предлагают перенести составы налоговых правонарушений, предусмотренные гл. 16 НК РФ, в КоАП РФ. Учитывая результаты первой главы, это возможно только в отношении тех налоговых правонарушений, которые имеют административно-правовую природу, где объектом посягательства является отношения, обеспечивающие соблюдение налоговой дисциплины -установленного порядка управления в сфере налогов и сборов. К таким правонарушениям можно отнести те, объективная сторона которых выражается в непредоставлении в установленный законом срок различного рода документов и сведений (ст. 118, ст. 126, ст. 129.1 НК РФ), а также нарушении сроков постановки на налоговый учёт (ст. 116, ст. 117, 129.2 НК РФ). Перенести из НК РФ в КоАП РФ возможно и составы правонарушений, в объективную сторону которых входят непредставление (несвоевременное представление) налоговых деклараций (ст. 119 НК РФ).  Составы таких налоговых правонарушений, как неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ) и невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ) отличает имущественный характер, так как они посягают на отношения, связанные с осуществлением налоговых изъятий и непосредственно влекут финансовые потери для государства. Именно эта особенность, по мнению диссертанта, не позволяют провести их механический перенос в КоАП РФ и их регулирование предпочтительнее именно НК РФ.  На наш взгляд, это обусловлено еще и тем, что противоправные деяния, регламентированные ст. 122 и ст.123 НК РФ, по степени общественной опасности превосходят административные проступки, которые предусмотрены в гл. 15 КоАП РФ.  Дальнейшее развитие нашего исследования предполагает обращение к проблеме соотношения и взаимосвязи административной и уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства.  Реализуя одну и ту же функцию (карательную) в системе юридической ответственности, необходимо найти признаки, позволяющие их разграничить. При этом необходимо учитывать ряд обстоятельств, которые служат «камнем преткновения» при решении вопроса о соотношении уголовной и административной ответственности. Это, во-первых, «смежные» составы, при определенных обстоятельствах квалифицируемые как мелкие и в этом случае относимые к сфере административной юрисдикции, а в других случаях попадающие в сферу уголовной юрисдикции. А, во-вторых, составы, по которым законодатель установил уголовную ответственность для физических лиц и административную ответственность для юридических лиц, работниками которых являются виновные физические лица.  В соответствии с УК РФ под налоговыми преступлениями обычно понимаются деяния, предусмотренные: ст. 198-199, ст. 199.1 и 199.2 УК РФ. Учитывая причинно-следственные связи последствий правонарушений и преступлений можно сделать вывод, что по некоторым составам преступлений (ст. 198, ст. 199 УК РФ, ст.199.2 УК РФ) на практике можно получить пересечение с КоАП РФ и НК РФ.  В этой связи в первую очередь необходимо обратиться к уже имеющимся теоретическим наработкам, касающимся разграничения уголовной и административной ответственности.  Так, отечественный ученый Шергин А. П. в 1980-х годах обратил внимание на институт замены уголовной ответственности административной, то есть на явление «декриминализации» преступлений. По его мнению, существование данного института свидетельствует «…о тесной взаимосвязи уголовной и административной ответственности, единстве их целей…», о расширении возможностей использования административно-юрисдикционного способа правоохраны в борьбе с преступлениями1. Ученый также полагает, что установление способа защиты тех или иных общественных отношений должно исходить из реальной оценки опасности деяний. Необходимо иметь в виду, что некоторые правонарушения, которые оказались вне уголовной юрисдикции, не перестают быть общественно опасными. Наряду с мерами общественного воздействия, противодействие им должно осуществляться административными или дисциплинарными мерами. Применение зарубежного опыта в совершенствовании института административной ответственности В разделе 4.23.9.2 IRM (05-14-2008) обсуждаются наиболее часто используемые санкции. Инструкции по разграничению от определенных гражданско-правовых санкций приводятся в документе Civil Penalties Master file.  Приведем некоторые статьи из этих законов, касающиеся наказания за мошенничество (fraud penalty). Так в 4.23.9.6 IRM установлено, что для установления санкций за мошенничество, необходимо различать такие понятия как «избежание налогов» (tax avoidance2) и уклонение от налогов (tax evasion). Чтобы достоверно определить степень мошенничества в налоговой сфере, необходимо установить, что часть недоплаты обусловлена неправильным предоставлением информации и фактов налогоплательщиком, и умышленным характером данного проступка.  По законодательству США гражданско-правовые санкции за мошенничество могут быть рекомендованы только там, где существует ясное и убедительное доказательство того, что причиной мошенничества является неполная уплата налога, т.е «tax avoidance». Такие случаи должны показать субъективную сторону уклонения от уплаты налогов. Это могут быть ошибки, халатность, степень доверия некорректной технической информации, невнимательность или неосторожность. Среди факторов, рассматриваемых при установлении гражданско-правовых санкции, могут быть: особо тяжкие последствия (flagrant nature) или незначительность (diminutive).  Кроме того познавательный интерес представляет зарубежный опыт определения вины юридических лиц, организаций. В Италии юридическое лицо освобождается от ответственности при удачном применении «защиты посредством организационной структуры» и не несет ответственности за действия своих сотрудников, которые занимают руководящие должности, если сможет доказать, что: а) в организации еще до совершения преступления была утверждена и эффективно использовалась соответствующая организационно управленческая модель с целью предотвращения подобных правонарушений; б) в компании был организован независимый от руководства надзорный орган, занимающийся надзором, контролем, укреплением и совершенствованием модели; в) до совершения преступления данный надзорный орган эффективно осуществлял контроль и надзор за применением модели; г) физическое лицо, которое виновно в совершении преступления, совершило его посредством умышленного и злостного уклонения от выполнения правил, заложенных в модели.  Кроме того, в «приемлемую» модель обязательно должны входить законодательно установленные общие для всех критерии, в частности, вид потенциально опасной деятельности; процедура принятия и утверждения решений, способствующих правонарушениям; список обязательных для исполнения мер, которые направлены на предотвращение совершения преступлений; система мер дисциплинарного и иного характера за неисполнение требований, правил модели.  Таким образом, мы видим, что наряду с обычными правилами привлечения юридических лиц к ответственности за преступления, совершенные физическими лицами от имени или в интересах компании, корпоративная ответственность может быть возложена на юридическое лицо при отсутствии у него органов и средств внутреннего контроля и надзора1  В законодательстве Англии корпорации рассматриваются в качестве субъектов правоотношений, на основе использования теории отождествления или доктрины опосредованной ответственности и идентификации2 (liability for the act of another)- то есть ответственности одного лица за действия другого. Компания, согласно данной доктрине, несет всю ответственность за действия работника, совершаемые им в рамках своих обязанностей. Чупрова Е.В. отмечает, что в большинстве своем данная доктрина используется в отношении преступлений «строгой ответственности», в которых при привлечении лица к уголовной ответственности не требуется доказывания наличия вины в его действиях3.  Основанием доктрины идентификации (теория отождествления) является определение в качестве деяний и психического состояния корпорации действий или бездействий высших должностных лиц корпорации Рядовые сотрудники являются не более чем инструментами, которые выполняют работу и не отвечают за волю и разум корпорации. А вот мозг компании - дирекция и управляющие компании, которые контролируют ее деятельность, может быть идентифицирован с компанией. Тем самым, при совершении преступного деяния должностным лицом, корпорация несет ответственность как исполнитель, если же сотрудник - соучастник, то компания подлежит ответственности как соучастник.4 При этом уголовная ответственность юридического лица наступает только тогда, когда противоправные действия физического лица были совершены в интересах, для пользы или во исполнение функций этого юридического лица. Таким образом, два ключевых обстоятельства обусловливают ответственность юридических лиц, а именно совершение преступного деяния, во-первых, в интересах и в пользу юридического лица, во-вторых, его топ-менеджментом. В Концепции правовой политики Республики Казахстан на 2010-2020 годы также поставлена задача о введении уголовной ответственности юридических лиц за совершение некоторых преступлений, в том числе экономических и разработан соответствующий законопроект, за основу которого взята модель ответственности Великобритании1. Согласно этому проекту, возложение уголовной ответственности на корпорацию, возможно, при следующих обстоятельствах: - незаконное действие (actusreus) совершено агентом корпорации в здравом состоянии рассудка (виновная воля, mensrea); - действия агента не выходили за рамки его полномочий; - у агента были намерения принести выгоду корпорации. В этой связи интересен подход шведского законодателя о влияние ничтожности преступления на наступление уголовной ответственности. Стоит обратить внимание на такой субъект правонарушений как налоговый агент. Так, за неисполнение обязанностей налогового агента, в частности, при нарушении порядка расчета и удержания указанными лицами платежей, в некоторых странах предусмотрена уголовная ответственность (Швейцария, Эстония). | |  | |  | | |  | | |  |
|  |  |