

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования

«Тольяттинский государственный университет»

Институт права

(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»

(наименование кафедры полностью)

40.04.01 Юриспруденция

(код и наименование направления подготовки, специальности)

«Правовое обеспечение государственного управления и местного
самоуправления»

(направленность (профиль))

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему Субъективная сторона налоговых правонарушений

Студент

М.А. Миргородская

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

Научный

А.А. Мусаткина

(И.О. Фамилия)

(личная подпись)

руководитель

Руководитель программы д.ю.н., профессор Д.А. Липинский

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« ____ » _____ 20 ____ г.

Допустить к защите

Заместитель ректора-директор к.ю.н., доцент С.И. Вершинина

(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

(личная подпись)

« ____ » _____ 20 ____ г.

Тольятти 2018

Оглавление

Введение.....	3
Глава 1. Теоретико-правовые аспекты субъективной стороны налогового правонарушения	8
§ 1. Характеристика налогового правонарушения: понятие и его состав.....	8
§ 2. Деликтоспособность субъектов налоговых правонарушений и их виды	19
§ 3. Понятие и составляющие субъективной стороны налогового правонарушения	28
Глава 2. Вина как основной признак субъективной стороны налогового правонарушения	40
§ 1. Проблемы безвиновной ответственности в налоговом праве	40
§ 2. Признак вины как необходимый элемент состава налогового правонарушения	47
§ 3. Проблемы реализации презумпции невиновности в налоговом праве	59
§ 4. Проблемы определения вины юридического лица в налоговом правонарушении.....	70
Заключение	79
Список используемых источников.....	83

Введение

Актуальность выбранной темы определяется многими факторами. Во-первых, проблемы привлечения к налоговой ответственности могут коснуться каждого из нас в любой момент времени. Согласно ст. 57 Конституции РФ в Российской Федерации предусмотрена конституционная обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. Во-вторых, российское налоговое законодательство было сформировано буквально «мгновенно» - за последние 20-25 лет, тогда как развитые страны могут похвалиться вековой историей развитого правового механизма налогообложения, поэтому российское налоговое право находится и сейчас в стадии формирования и возникает огромное количество вопросов в правоприменительной практике. Много проблем и вопросов вызывает определение субъективной стороны налогового правонарушения и ее значение для института налоговой ответственности в целом. Простое копирование подходов с других отраслей права, например, с уголовного права, влечет за собой массу вопросов и проблем при реализации принципов налоговой ответственности на практике. Кроме того, в налоговых отношениях субъектом налоговой ответственности, в отличие от уголовного права выступают и юридические лица.

Требуют научного осмысления вопросы, связанные с определением вины в налоговом праве (оно просто отсутствует), реализацией презумпции невиновности налогоплательщика. Отсутствие четких и сбалансированных критериев в оценке вины, отсутствие нормативного определения вины налогового правонарушения позволяет налоговым и судебным органам разрешать налоговые споры по своему произвольному усмотрению, что приводит неизбежно к множественной трактовке налоговой ответственности в целом. В результате чего у нас появляются кардинально противоположные решения в различных регионах страны.

В целях выявления научной проблематики следует обратиться к исследованиям ученых как российских, так и зарубежных, так как исторически сложилось так, что в отличие от нашего российского налогового

законодательства развитые страны давно и в чем-то весьма успешно определились с вопросами привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

На основании вышеизложенного отметим, что выбор темы обусловлен, во-первых, несомненной актуальностью проблематики, и, во-вторых, необходимостью научного осмысления нормативных и правоприменительных процессов в области реализации законодательства о привлечении к ответственности за налоговые правонарушения.

Научная разработанность проблем диссертационного исследования.

Вопросы, посвященные институту вины в налоговом праве, субъективной стороне налогового правонарушения изучали достаточно подробно многие российские ученые-правоведы. Так, существуют общепризнанные научные подходы к вопросам, в той или иной мере связанные с институтом юридической ответственности, в целом, и проблем субъективной стороны, в частности, как в теории права, так и в отдельных отраслях, разработанные еще в советский период (например, Бабаевым В.К., Денисовым Ю.А., Михеевым Р.И., Петрухиным И.Л., Смышляевым Л.П., Строговичем М.С., Тарбагаевой Е.Б. и др.).

В современной юридической российской науке данной проблематикой занимались ведущие ученые в области налогового, финансового права, а также теории права. Например, в теории права можно назвать следующих: Липинского Д.А., Хачатурова Р.Л., Юрчак Е.В. и многих других. Отраслевыми исследованиями занимались ученые в уголовном праве (например, Дубовиченко С.В., Кругликов Л.Л., Левченко О.В., Рарог А.И. и др.); в гражданском праве (например, Дмитриева О.В., Голубцова Ю.А., Ковалева Е.Л., Смышляев Л.П. и др.); в административном и налоговом праве (Брызгалин А.В., Иванов И.С., Кучеров И.И., Мудрых В.В., Мусаткина А.А., Нагорная Э.Н., Щекин Д.М. и др.).

За рубежом исследованиями в области ответственности за нарушение законодательства о налогах также занимались некоторые ученые. Здесь можно назвать Х. Аарона, П. Бэкхорста, М. Мицели и др.

Тем не менее, несмотря на достаточно большое количество работ, связанных с проблематикой диссертационного исследования, можно отметить значительную недостаточность проработанности содержательной части субъективной стороны налогового правонарушения.

Объект исследования составили общественные отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за налоговое правонарушение, в целом, и выявлении субъективной стороны налогового правонарушения.

Предметом исследования является субъективная сторона налогового правонарушения, ее содержание и специфика.

Цель диссертационной работы заключается в комплексном изучении и отражении современного состояния проблемы субъективной стороны правонарушения в отечественном налоговом праве, разработке рекомендаций по улучшению законодательного регулирования института вины в налоговом праве. Для достижения цели диссертационного исследования в ходе написания были решены задачи:

- выявить и сформулировать общие и особенные характеристики субъективной стороны налогового правонарушения;
- исследовать проблемы безвиновной ответственности в налоговом праве;
- определить признаки вины как обязательного и необходимого элемента состава налогового правонарушения;
- разработать рекомендации по изменению налогового законодательства, касающиеся регулирования субъективной стороны налогового правонарушения, в целом, и вины, в частности;
- проанализировать особенности и выявить проблемы функционирования института вины в налоговом праве.

Методологическая основа научного исследования. В ходе написания диссертации использовались общенаучные методы (метод диалектики) диалектики, а также частонаучные (например, сравнительный метод, исторический, технико-юридический, статистический и т.п.).

В основу диссертационного исследования легли основополагающие нормативные правовые акты. В частности, Конституция РФ, федеральные законы, а также нормативные правовые акты подзаконного уровня – указы Президента, постановления Правительства, акты уполномоченных государственных органов в сфере налогообложения; решения Конституционного Суда РФ, арбитражных судов РФ.

Эмпирическую основу исследования составили судебная практика, решения уполномоченных органов и т.п.

Научная новизна исследования. Выявлены особенности субъективной стороны налогового правонарушения; а также проблемы определения субъективной стороны налогового правонарушения и предложены пути их устранения.

Научная новизна исследования также отражена в положениях, выносимых на защиту:

Следует изменить в Налоговом кодексе Российской Федерации определение понятия неосторожности, включив сюда осознание общественной опасности налогового правонарушения.

Учитывая несопоставимость умышленных и неосторожных налоговых правонарушений, законодателю необходимо разграничить ответственность за налоговые правонарушения, путем закрепления в статьях, определяющих конкретные налоговые правонарушения, первым пунктом - ответственность за совершение правонарушения по неосторожности, а вторым – за совершение его умышленно.

Необходима унификация нормативного закрепления критерия невменяемости в публичных отраслях права. Недопустимо использовать различные, не совпадающие между собой трактовки в зависимости от вида

правонарушения.

Требуется изменить пп. 2 п. 1 статьи 111 Налогового кодекса Российской Федерации, определив его так: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло осознавать характер своих действий или руководить ими вследствие болезненного состояния, исключающего возможность исполнения налоговой обязанности. Подобное состояние проверяется уполномоченными органами посредством истребования документов от медицинских учреждений, проведения экспертиз, показаний свидетелей, а также иными способами».

Согласно ст. 106 НК РФ налоговое правонарушение в самом его определении неразрывно связано с признаком виновности лица, совершившего правонарушение, поэтому следует скорректировать название ст. 111 НК РФ, например, так: «Наличие обстоятельств, освобождающих лицо от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах», убрав из заголовка упоминание о возможности исключения вины.

Апробация результатов исследования. Основные положения и выводы диссертанта были изложены автором в докладе 7 мая 2018 года на XLIV Студенческой международной научно-практической конференции «Научное сообщество студентов: Междисциплинарные исследования». Секция: Юриспруденция, и расширены в статье, опубликованной в сборнике конференции.

Объем и структура исследования. Диссертация состоит из введения, двух глав, семи параграфов, заключения и списка используемых источников.

Глава 1. Теоретико-правовые аспекты субъективной стороны налогового правонарушения

§ 1. Характеристика налогового правонарушения: понятие и его состав

Активно исследовать термин «налоговое правонарушение» ученые стали в связи с тем, что, во-первых, кардинально изменилась экономическая система страны (куда входит и система налогов и сборов), и, во-вторых, был принят Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ), где впервые на нормативном уровне было закреплено данное понятие. До этого в правоприменительной практике «обходились» Постановлением Конституционного Суда РФ № 20-П от 17.12.1997 г. «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции». В нем данный государственный орган разъяснял, что под налоговым правонарушением понимается: «...предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности». Здесь можно видеть, что использована стандартная конструкция общетеоретического характера, то есть выделены четко обязательные признаки: противоправность, виновность, совершение самого деяния. Законодатель учел подобное толкование и с учетом уже сформировавшейся судебной практики, научных взглядов и отраслевой специфики закрепил в статье 106 НК РФ следующее определение: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность».

Проанализируем данное понятие с учетом теоретических положений и правоприменительной практики. Напомним, что налоговое право выступает разделом финансового права (и это вполне логично, так как финансовая система страны формируется в том числе с помощью налоговых платежей),

поэтому можно говорить, что налоговое правонарушение – это разновидность финансовых правонарушений, которые формально закреплены в отраслевых нормативных правовых актах (Бюджетный кодекс РФ, финансовыми федеральными законами, а также Налоговым кодексом непосредственно).

Предметом исследования в рамках данного параграфа будет выступать только одна разновидность финансовых правонарушений – налоговые правонарушения, закрепленные исключительно в Налоговом кодексе РФ. Мы подчеркиваем это, так как существует различие между термином «налоговое правонарушение» и «нарушение законодательства о налогах и сборах». А.В. Брызгалин верно отмечал, что дефиниция налогового правонарушения уже установлена законодателем в ст. 106 НК РФ и оно включается в общую категорию «нарушение законодательства о налогах и сборах. «Все налоговые правонарушения являются нарушениями законодательства о налогах и сборах, но не все нарушения законодательства о налогах и сборах являются налоговыми правонарушениями»¹. В связи с этим напомним, что Кодекс РФ об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) также включает составы административных правонарушений в области налогового законодательства (например, ст. 15.3 КоАП РФ).

Итак, проанализируем признаки, отличающие налоговое правонарушение от иных видов правонарушений. Для этого рассмотрим все те признаки, которые законодатель включил в дефиницию налогового правонарушения.

Первый признак, который хотелось бы рассмотреть – налоговая противоправность. Она расшифровывается законодателем в самом определении текстом в скобках: «в нарушение законодательства о налогах и сборах». Необходимо, следовательно, определить, что включает в себя законодательство о налогах и сборах. Статья 1 НК РФ гласит: «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из

¹ Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений / Под ред. А.В. Брызгалина. - Екатеринбург: Изд-во Налоги и финансовое право, 2004.

настоящего Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. <...> Законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах состоит из законов субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с настоящим Кодексом. <...> Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом. <...> Указанные в настоящей статье законы и другие нормативные правовые акты именуются в тексте настоящего Кодекса "законодательство о налогах и сборах"». Также из текста вышеуказанной статьи следует, что ответственность за налоговые правонарушения может устанавливаться только НК РФ.

Впервые законодатель четко отграничил от законодательства о налогах и сборах нормативные правовые акты подзаконного характера (акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления) – они «не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.» Также прямо из смысла НК РФ следует, что не относятся к налоговому законодательству и письма Минфина, инструкции и инструктивные указания налоговых органов и т.п. Суды неоднократно подчеркивали это. Так, в Постановлении 9-го арбитражного апелляционного суда от 22.11.2012 четко сказано: «...письма Минфина не отвечают критериям нормативного правового акта. <...> Они не обладают правовым значением и не могут порождать юридические последствия для неопределенного круга лиц. В них не могут устанавливаться обязательные для налогоплательщика правила поведения»².

Арбитражный суд Московского округа в своем Постановлении № Ф05-6496/2015 от 04.06.2015 отказал в удовлетворении требований организации к

² Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2012 № 09АП-32134/2012-АК, 09АП-32135/2012-АК по делу № А40-43376/12-120-410 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB009&n=438868#06922439931295297> (Дата обращения 11.04.2018 г.)

налоговому органу, которые касались доначисления налога и предложения уплатить пени по налогу на добычу полезных ископаемых, а также штрафных санкций, указав: «Порядок заполнения декларации по НДС, утвержденный Приказом Минфина России от 29.12.2006 № 185, не является письменным разъяснением финансового органа о порядке исчисления и уплаты налога (сбора)». Также данный Порядок, по мнению суда, не относится и к законодательству о налогах и сборах³.

Продолжим анализировать признак противоправности. Здесь обратим внимание на термин, принятый в налогообложении – «минимизация налогообложения»⁴. Его не следует путать с противоправным поведением. Конституция РФ в статье 57 определила обязанность каждого лица уплачивать законно установленные налоги и сборы. Если налогоплательщик, действуя законным образом, оптимизирует налоговую базу так, что сумма налога легально уменьшается, то он действует противоправно.

Признак налогового деяния тесно связан с признаком налоговой противоправности. Налоговое правонарушение может представлять собой действие или бездействие. К примеру, непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам), предусмотренное статьей 119 НК РФ может быть совершено только в форме бездействия. И, наоборот, представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения (ст. 119.2 НК РФ) возможно только в форме действия. Или деяние может быть, как в форме бездействия (неправомерное несообщение сведений), так и в форме действия (несвоевременное сообщение сведений) – статья 129.1 «Неправомерное несообщение сведений налоговому органу».

³ URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=245357#07180855596329454> (Дата обращения 11.04.2018 г.)

⁴ Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М.: Юстицинформ, 2013. С. 108

НК РФ в п. 5 ст. 23 закрепил две формы деяний для налогоплательщика: «невыполнение» возложенных на него обязанностей и «ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей».

В качестве следующего признака налогового правонарушения предлагаем рассмотреть «общественную опасность» налогового правонарушения. Далеко не все ученые согласны с наличием общественной опасности у налогового противоправного деяния⁵. Однако, мы придерживаемся мнения о том, что налоговые правонарушения характеризуются общественной опасностью, как и прочие виды правонарушений.

В чем же выражается общественная опасность налоговых правонарушений? Во-первых, все они в той или иной мере влияют на собираемость налогов и прочих налоговых платежей в государстве. Во-вторых, законодатель отнес к налоговым платежам и страховые взносы во внебюджетные фонды, а их общественное значение для всех вполне ясно. Таким образом легко видеть, что неуплата налогов и прочих сборов массово влечет за собой невыполнение функций государством и, как следствие, экономическая дестабилизация внутри страны. В подтверждение подобной точки зрения можно привести развитые страны, где уклонение от уплаты налогов в той или иной форме отнесены к правонарушениям, посягающим на национальную безопасность⁶.

Таким образом, можно утверждать, что налоговые правонарушения отличаются наличием общественной опасности, а посягая на налоговые отношения, они затрагивают абсолютно все сферы функционирования общества и государства.

Наказуемость как следующий признак закреплен формально не только в ст. 106 НК РФ, но и в ст. 114, где отмечено, что «налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения». То есть

⁵ Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт. 2013. С. 451

⁶ Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Общественная опасность правонарушения в научных и законодательных определениях России и зарубежных стран // Вопросы безопасности. 2015. № 3. С. 42.

налоговые санкции устанавливаются исключительно в виде денежных взысканий, размеры которых определены в гл. 16 и 18 НК РФ.

Данные денежные взыскания могут устанавливаться в фиксированном размере. Например, ч. 1 ст. 116 НК РФ – штраф в размере 10 тысяч рублей; ч. 2 ст. 119 – штраф в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня непредставления. Взыскание может исчисляться в процентном соотношении от суммы, подлежащей уплате. Например, ч. 1 ст. 122 НК РФ - штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов); ч. 1 ст. 129.3 - штраф в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога т.д. Размер взыскания может увеличиваться в зависимости от количества определенных объектов, к которым привязывается величина штрафа. Например, ч. 1 ст. 126.1 - штраф в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения; ч. 1 ст. 129.2 - штраф в трехкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения и т.п.

Обращаем внимание, что законодатель практически отказался от альтернативности и относительной определенности в установлении санкции⁷. Фактически этому мешает однозначная формулировка статьи 114 НК РФ, она предусматривает, как уже говорилось выше, единственную меру налоговой ответственности – штраф. С одной стороны, это неплохо – снижает субъективизм при установлении налогового наказания. А с другой – уменьшает возможности правоприменителя по индивидуализации наказания. Конечно, остается механизм применения отягчающих и смягчающих наказаний, но, как показывает практика, его явно недостаточно.

Можно предположить, что законодатель при установлении такой однозначной меры ответственности исходил только из таких функций юридической ответственности, как карательная и восстановительная. Однако, не следует забывать и об иных функциях, которые должны реализовываться

⁷ Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Альтернативные и иные санкции в механизме дифференциации и индивидуализации финансово-правовой ответственности // Налоги и налогообложение. 2017. № 7. С. 4

институтом юридической ответственности, и налоговой в том числе, - это превентивная и воспитательная⁸. Думаем, что необходимо внести соответствующие изменения в законодательство о налоговой ответственности.

Говоря о наказуемости как признаке налогового правонарушения нельзя не затронуть и такой спорный момент, как юридическая природа пени в налоговом обязательстве. Законодатель формально четко отграничил меры налоговой ответственности, закрепив их в главе 15 НК РФ, от пени как способа обеспечения исполнения налогового обязательства (гл. 11 НК РФ). По формальному критерию некоторые ученые пеню не относят к мерам юридической ответственности в налоговых отношениях⁹, с чем можно поспорить. В ст. 75 НК РФ содержится следующее определение: «Пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.» Однако, если проанализировать отношения, в которых возникает юридическая обязанность по уплате пени, то можно отметить следующее. Во-первых, надлежащее выполнение обязанности по уплате налога предполагает уплату налога в полном объеме и в установленный срок. Иначе можно говорить о ненадлежащем выполнении, что, напомним, законодатель в п.5 статьи 23 НК РФ причисляет к неправомерному поведению в рамках налогового правонарушения. Согласимся с Мусаткиной А.А., которая отмечала: ««Для взыскания пени характерно большинство признаков юридической ответственности. Своевременная уплата налога выступает обязанностью налогоплательщика, в случае несоблюдения этой обязанности (правонарушения) у него появляется дополнительная обязанность, которой не

⁸ Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Альтернативные и иные санкции в механизме дифференциации и индивидуализации финансово-правовой ответственности. С. 7

⁹ Лукьянова А.П. Пеня в налоговом законодательстве Российской Федерации и зарубежных стран // Публично-правовые исследования. 2015. № 3. С. 142

существовало ранее. Своими виновными действиями налогоплательщик нарушает регулятивное правоотношение. Реализуется дополнительная обязанность в охранительном правоотношении ответственности. Реализация дополнительной обязанности приводит к сужению имущественной сферы, правонарушитель терпит материальный урон».¹⁰ На подобной позиции стоит и Конституционный Суд РФ. «Пеня, как и иные меры налоговой ответственности, воздействует на денежные фонды правонарушителя, а ее применение ведет к претерпеванию им неблагоприятных последствий. <...> Свойство кары у пени свидетельствует о необходимости ее отнесения к мерам налоговой ответственности.»¹¹

Наличие вины в деянии налогоплательщика – важнейший обязательный признак налогового правонарушения. С этим на сегодняшний день согласны и ученые, и судебные инстанции, и законодатель окончательно поставил точку в том споре, закрепив в определении налогового правонарушения данный признак. Кроме того, законодатель неоднократно в НК РФ подчеркивает обязательность присутствия вины. Статья 108 НК РФ (п.6) закрепляет: «лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке». В ст. 109 Кодекса одним из исключаяющих ответственность обстоятельств названо отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения. Статья 110 НК РФ называет 2 формы вины, возможные при совершении налогового правонарушения – умысел и неосторожность. В силу значимости категории вины для темы нашего исследования более подробно она будет исследована во второй главе диссертации.

Напомним, что помимо термина «налоговое правонарушение» существует и имеет важное юридическое значение для правоприменительной деятельности термин «состав налогового правонарушения». Последний не

¹⁰ Мусаткина А.А. Юридическая природа пени в налоговом праве // Правосудие в Поволжье. 2005. № 5. С. 102

¹¹ URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192623/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

имеет закрепления ни в одном нормативном правовом акте, однако достаточно подробно рассматривается в теории юридической науки¹², и, как уже было сказано, имеет большое значение.

Состав налогового правонарушения с учетом общетеоретической конструкции определяют как некую совокупность необходимых и достаточных для привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства элементов (объективных и субъективных)¹³. Набор данных элементов давно устоялся и состоит из объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны¹⁴.

По отношению к налоговому правонарушению конструкция «состав налогового правонарушения» выполняет служебную роль, она позволяет конкретизировать признаки налогового правонарушения в определенных элементах состава и более четко провести квалификацию деяния должностным лицом. Различия между этими понятиями в следующем. Во-первых, налоговое правонарушение существует в действительности, это состоявшийся юридический факт, а состав правонарушения – это абстрактная конструкция, построенная мысленно в теории. И, во-вторых, понятие «налоговое правонарушение» юридически формализовано (в НК РФ), а подобное закрепление в отношении состава налогового правонарушения – отсутствует.

Проанализируем для формирования цельной картины хотя бы в общих чертах элементы состава налогового правонарушения.

Общепринято анализировать состав правонарушения, начиная с объекта правонарушения. В ст. 2 НК РФ законодательно определен круг общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах: «властные отношения по установлению, введению и взиманию

¹² См., например: Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности. М.: Норма, 2009; Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. Монография. СПб, 2007; Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности: Социологический и юридический аспекты. Ленинград: Изд-во Ленинградского ун-та, 1983 и др.

¹³ Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Является ли четырехэлементная конструкция состава правонарушения общетеоретической? // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2017. № 2 (40). С. 8

¹⁴ Там же. С. 9

налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». Но это наиболее общее определение, и путем дальнейшего изучения указанного нормативного правового акта можно отграничить и сузить круг общественных отношений, определяющих видовой объект налогового правонарушения. Так, в данный круг не следует включать властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, так как это – деятельность законодательных и исполнительных органов власти РФ, на нее в принципе налоговые правонарушения не могут посягать. Дальнейшее изучение конкретных составов налоговых правонарушений, закрепленных в главах 16 и 18 НК РФ, приводит к мысли, что общий объект налогового правонарушения – это общественные отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. А непосредственный объект налогового правонарушения зависит от специфики конкретных правонарушений. Например, для налогового правонарушения, закрепленного в ст. 119.2 НК РФ, объект - отношения, обеспечивающие уплату налогов в полном объеме; непосредственный объект в ст. 120 НК РФ - порядок учета доходов и расходов объектов налогообложения.

В составе налогового правонарушения под объективной стороной понимают само деяние лица. В некоторых составах необходимо определять правовые последствия и причинно-следственную связь; время правонарушения (Для отдельных составов налоговых правонарушений имеют значение последствия и причинная связь, время (например, налоговый период). Для материального состава налогового правонарушения правовым значением обладает причинно-следственная связь с наступившими последствиями деяния.

В качестве субъектов налогового правонарушения НК РФ определяет физических лиц, а также, как и в административном праве – юридических лиц. При этом законодатель определяет специфические характеристики в отношении физических лиц, которые будут нами рассмотрены отдельно. Сейчас мы всего лишь определяем общие элементы состава налогового правонарушения.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения определяется через понятия «умысел» и «неосторожность». В НК РФ никак не закрепляются (не имеют значения) прочие элементы субъективной стороны – мотив, цели, эмоциональное состояние. Именно поэтому ключевое значение имеет для субъективной стороны налогового правонарушения вина субъекта.

В завершении параграфа обозначим выводы, к которым мы пришли:

Налоговые правонарушения закреплены исключительно в Налоговом кодексе РФ.

В целях индивидуализации наказания за налоговые правонарушения необходимо предусмотреть в НК РФ альтернативные и относительно определенные санкции в качестве мер налоговой ответственности.

Законодательно следует признать пени мерой налоговой ответственности, что позволит усилить права налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных налогоплательщиков.

В нормативное определение налогового правонарушения следует включить наряду с прочими признаками общественной опасности, так как неуплата налогов и прочих сборов массово влечет за собой невыполнение функций государством и, как следствие, экономическая дестабилизация внутри страны. В большинстве развитых стран уклонение от уплаты налогов в той или иной форме отнесены к правонарушениям, посягающим на национальную безопасность.

§ 2. Деликтоспособность субъектов налоговых правонарушений и их виды

Рассмотрение субъективной стороны в правонарушении невозможно без анализа ее носителя – субъекта правонарушения. Данное понятие присуще всем отраслям права и, существует значительное количество как общетеоретических исследований¹⁵, так и отраслевых¹⁶, по данной проблематике. Пользуясь этими работами, проанализируем понятие «субъект налогового правонарушения».

Следует помнить, что категориальный аппарат юриспруденции состоит из общих, базовых категорий для всех отраслей, а также из специальных, присущих одной или нескольким отраслям права. Так, например, термин «налоговый агент» используется не только в рамках налоговых правоотношений, но и в уголовном праве при описании составов преступлений в статье 199.1 Уголовного кодекса РФ (далее по тексту – УК РФ). Также понятие должностного лица необходимо для целей не только уголовной ответственности, но и в рамках привлечения к налоговой и административной. Категории «юридическое лицо», «организация» сформулированы гражданским законодательством, но в этом смысле данные термины активно применяются для регулирования и налоговых, и административных правоотношений. Примеров можно привести множество. При этом следует помнить, что применительно к каждому виду правоотношений формируется, наряду с общими признаками (межотраслевого и общеправового характера), и специфичные, которые присущи исключительно той или иной отрасли права, тем или иным видовым правоотношениям (например, налоговым правоотношениям).

¹⁵ Подробно см.: Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 318; Липинский Д.А., Великосельская И.Е. О дискуссионных проблемах понятия правонарушения // Законодательство. 2013. № 4. С. 52.

¹⁶ Рарог А.И. Вина в советском уголовном праве // Российский криминологический взгляд. 2012. № 2; Дмитриева О.В. Ответственность без вины в гражданском праве: Автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.03. СПб., 1996; Липинский Д.А., Мусаткина А.А. К вопросу о субъективной стороне налоговых правонарушений // Налоги и налогообложение. 2017. № 2; Дубовиченко С.В. Волевые моменты умысла // Вестник Волжского ун-та им. В.Н. Татищева. 2010. №73 и др.

Для целей нашего исследования важны сущностные характеристики субъекта правоотношения. Во-первых, это ее социальная составляющая, то есть любой субъект правоотношения находится в социуме, получает информацию о действующих нормах права. Во-вторых, субъект осознает полученную информацию и вырабатывает к ней определенное психическое отношение. В-третьих, субъект начинает действовать в соответствии с этим выработанным отношением – правомерно или неправомерно. При этом ключевым элементом всей этой цепочки выступает свободная воля субъекта.

Таким образом, возникает необходимость рассмотреть понятие деликтоспособности субъекта – способность самостоятельно нести юридическую ответственность за налоговое правонарушение. Фактически мы заговорили о таких характеристиках, как «вменяемость» и «невменяемость» субъекта правоотношения. Именно от наличия того или иного состояния (критерия) можно говорить о наличии и самого субъекта налогового правонарушения.

Так как характеристика налоговой деликтоспособности может зависеть и от вида субъекта налогового правонарушения, то нам необходимо определить круг лиц, которые законодатель отнес к субъектам. В статье 106 НК РФ в определении налогового правонарушения указаны в качестве ответственных: налогоплательщики, плательщики страховых взносов, налоговые агенты и иные лица. Кроме того, статья 107 НК РФ определяет круг субъектов налоговой ответственности следующим образом: «Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица.» Таким образом, можно говорить, что субъектами налоговых правонарушений могут вступать физические лица и организации в статусе налогоплательщика, налогового агента, плательщика страхового взноса. Перечень иных лиц можно определить исключительно из норм НК РФ (главы 16 и 18 соответственно) – индивидуальный предприниматель (ст. 116 НК РФ); управляющий товарищ (ст. 119 НК РФ); участник консолидированной группы налогоплательщиков (ст. 122.1 НК РФ); банки (глава 18 НК РФ); и прочие.

Однако, мы можем видеть, что все эти специальные статусы «накладываются» на общие понятия «физическое лицо» и «организация». Поэтому ограничимся именно этими двумя общими группами субъектов для нашего исследования. Итак, для физического лица законодатель четко определил возраст, с которого человек становится деликтоспособным: «физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста» (п.2 ст. 107 НК РФ). Более того, законодатель с другого аспекта в статье 109 НК РФ опять подчеркивает данное обстоятельство, исключая юридическую возможность привлечения к ответственности за «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста».

Как уже нами указывалось, важное значение для определения деликтоспособности субъекта имеют критерии вменяемости и невменяемости. Гражданское законодательство определяет неделиктоспособность лица вследствие психического расстройства (ст. 29 ГК РФ). В других отраслях частного права нет норм о состояниях, обусловленных психическим расстройством. В семейном, жилищном, земельном праве используются категории гражданского законодательства. Ст. 21 УК РФ и 2.8 КоАП РФ закрепляют законодательно понятие невменяемости.

Налоговый кодекс таких критериев в себе не содержит, хотя в ч.1 п. 2 статьи 111 НК РФ присутствует формулировка: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния». Настоящее положение не совсем удачно сформулировано, хотя здесь прослеживается отсутствие осознания, свободной воли и т.п. Так как критерий невменяемости разработан и закреплён нормативно в других отраслях права, то считаем нужным исследовать данные понятия, сравнив их с критерием невменяемости, указанным в ст. 111 НК РФ.

Статья 21 УК РФ гласит: «не подлежит уголовной ответственности лицо, которое во время совершения общественно опасного деяния находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия либо иного болезненного состояния психики». Разница в определениях уже четко видна. В УК РФ – «не могло осознавать». В НК РФ – «не могло отдавать себе отчёта». Отличие формулировки невменяемости в уголовном праве в лучшую сторону уже присутствует, так как: «субъект либо осознает, либо не осознает характер совершаемых действий, но не выстраивает внутренний психологический отчет сам себе, а уж тем более не составляет его в письменной форме». Да и фраза «не могло отдавать себе отчета» не коррелируется с определениями умысла и неосторожности, закреплёнными в статье 110 НК РФ.

Более того, законодатель в УК РФ подошел более внимательно и детально к определению данного понятия путем закрепления различных пограничных психологических состояний, он не стал ограничиваться общей фразой «вследствие болезненного состояния». Видимо законодатель в НК РФ наоборот пытался связать невозможность выполнения налоговых обязанностей не только с психическим состоянием, но и иными заболеваниями, но четко сформулировать у него не получилось. Эта ситуация усугубляется также и тем, что в ст. 111 НК РФ пункт по «невменяемости» дополнен интересной фразой: «указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому (расчетному) периоду, в котором совершено налоговое правонарушение». По смыслу буквально налогоплательщик обязан предоставить подтверждающие его невиновность документы. А как же тогда п. 6 ст. 108 НК РФ? «Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо,

привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы»? На сегодняшний день сложилась абсолютно невозможная с точки зрения здравого смысла и юридической логики судебная практика, согласно которой налогообязанное лицо самостоятельно предоставляет в суды документы, если желает доказать свою невиновность. Тогда как Конституционный Суд РФ в своем определении прямо определил обязанность компетентных органов доказывать, как виновность, так и невиновность субъекта налогового правоотношения¹⁷. Чтобы избежать такой ситуации в дальнейшем и исправить нынешнюю, предлагаем законодателю соответствующий пункт в ст. 111 НК РФ изложить следующим образом: «Наличие или отсутствие болезненного состояния проверяется компетентными органами посредством истребования документов от медицинских учреждений, проведения экспертиз, показаний свидетелей, а также иными способами».

Достаточно грамотно с точки зрения юридической техники была построена соответствующая норма о невменяемости в КоАП РФ в ст. 2.8: «Не подлежит административной ответственности физическое лицо, которое во время совершения противоправных действий (бездействия) находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло осознавать фактический характер и противоправность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия или иного болезненного состояния психики». Обратите внимание, как четко расписаны все критерии невменяемости, как юридические, так и медицинские.

¹⁷ Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2001 г. № 257-0 «По жалобе Красноярского филиала ЗАО "Коммерческий банк "Ланта - Банк" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35244/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

Как мы можем видеть, что в отличие от уголовного и административного законодательства в НК РФ говорится только о некоем «болезненном состоянии», и можно только предположить, что в качестве подобного состояния можно рассматривать и болезненное состояние психики, и иное заболевание, связанное с временной потерей возможности осознавать.

Юрчак Е.В. правильно написала в своей работе: «В целом, можно сделать вывод, что в налоговом праве п. 2 ч. 1 ст. 111 НК РФ не содержит классического понятия невменяемости и трактуется шире, но отсутствие у лица возможности осознавать свои действия и (или) руководить ими вследствие болезненного состояния психики является обстоятельством, исключающим вину, а не признаком, свидетельствующим о недееспособности лица, совершившего налоговое правонарушение.»¹⁸

Этот вывод также, на наш взгляд, косвенно подтвержден и тем, что в ст. 107 НК РФ в отношении физических лиц предусматривает только требование о достижении возраста 16 лет.

А теперь вспомним, что мы здесь рассматривали критерии невменяемости в публичных отраслях права, которые должны между собой четко коррелироваться, и, соответственно, данное понятие должно быть унифицированным для всех этих отраслей права. Таким образом, необходимо в дальнейшем провести унификацию соответствующих норм в отраслях публичного цикла, а на данном этапе хотя бы скорректировать статью 111 НК РФ. Предположим так: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло не могло осознавать характер своих действий или руководить ими вследствие болезненного состояния, исключающего возможность исполнить налоговую обязанность. Наличие или отсутствие вышеуказанного состояния проверяется компетентными органами посредством истребования документов от

¹⁸ Юрчак Е.В. Концепции вины в юридической науке // Актуальные проблемы российского права. 2015. №7. С. 21

медицинских учреждений, проведения экспертиз, показаний свидетелей, а также иными способами».

Таким образом, мы можем говорить о наличии субъекта правонарушения, если данное лицо вменяемо. Это четко закреплено в уголовном праве, иных отраслях права. Но, как правильно отметила Е.В. Юрчак в своем исследовании: «единственным исключением является налоговое законодательство, в котором вменяемость не отнесена законодателем к обязательным признакам субъекта налогового правонарушения, а болезненное состояние психики лица, понимаемое на практике как невменяемость, установлено в качестве исключаяющего вину обстоятельства»¹⁹.

Как уже было отмечено ранее, для физического лица деликтоспособность привязана исключительно к возрасту, однако, нужно учитывать, что субъектом налогового правонарушения физическое лицо может стать только при наличии специального статуса, который мы также уже обозначали. Если отсутствует объект налогообложения, то ни при каких обстоятельствах физическое лицо не может фигурировать в качестве субъекта налогового правонарушения в качестве налогоплательщика. Если физическое лицо не зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя, то субъектом налогового правонарушения, в котором предусмотрена ответственность для индивидуальных предпринимателей, физическое лицо также быть не может.

Интересна ситуация с организациями, которые также в НК РФ названы в качестве субъектов налогового правонарушения. Термин «организация» в российском законодательстве достаточно часто используется, но уже априори предполагается, что не требует раскрытия. В рамках гражданского законодательства можно говорить, что термин «организация» максимально приближен к понятию «юридическое лицо», однако для целей

¹⁹ Юрчак Е.В. Вина как общеправовой институт: Дис. .канд. юрид. наук: 12.00.01. Москва: МГЮА. 2015. С. 134

налогообложения оно не совсем подходит. Статья 19 НК РФ определила: «налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы». И далее по тексту этой статьи ясно, что понятие «организация» трактуется шире, чем термин «юридическое лицо». «В случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, налогоплательщиками признаются иностранные структуры без образования юридического лица.» Например, в качестве самостоятельного налогоплательщика может выступать филиал иностранного юридического лица, действующий на территории РФ, либо международная организация, не признаваемая российским законодательством в качестве юридического лица.

Тем не менее, в силу отсутствия нормативного определения будем максимально исходить из приближенного к нему термина «юридическое лицо». И здесь можно отметить, что понятие деликтоспособности юридического лица в налоговых отношениях тесно связано, во-первых, с моментом регистрации, а, во-вторых, - для отдельных налоговых правонарушений – с моментом получения лицензии на осуществление определенного вида деятельности (например, банки могут быть субъектом конкретного налогового правонарушения, если они осуществляют банковскую деятельность на основании полученной лицензии Центрального банка РФ).

Далее мы значительно более подробно рассмотрим особенности субъективной стороны в зависимости от вида субъекта налогового правонарушения, так как существует специфика и проблемы в определении вины организаций.

А сейчас кратко рассмотрим субъектов налоговых правонарушений в зависимости от конкретного вида налогового правонарушения. В главе 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» определены 24 состава налоговых правонарушений. Анализ данных статей в целях выявления субъектного состава налоговых правонарушений позволил

выявить следующих субъектов. Во-первых, это физические лица и организации в качестве налогоплательщика. Это наиболее универсальный вид субъектов налоговых правонарушений. Достаточно наличия объекта налогообложения и с момента появления соответствующих налоговых обязанностей лицо выступает в подобном качестве. В качестве субъектов налоговых правонарушений налогоплательщики предполагаются, например, в ст. ст. 116, 120, 122, ч. 1 ст. 126 НК РФ. Налогоплательщики как владельцы игорного бизнеса выделены в качестве субъектов отдельной статьей – ст. 129.2 НК РФ. Налоговые агенты, понятие которых также закреплено в НК РФ в п. 1 ст. 24: «Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации». Из смысла данной статьи следует, что в качестве налогового агента может быть, как организация, так и физическое лицо. Как субъект налогового правонарушения налоговые агенты указаны в ст. ст. 123, 126, 126.1 НК РФ.

В рамках налогового производства по делам о налоговых правонарушениях предусмотрены определенные процедуры, в которых у физических лиц могут возникать определенные процессуальные обязанности, при этом физическое лицо выступает субъектом налоговых правонарушений в особом статусе – эксперт, свидетель, специалист, переводчик (ст. ст. 128, 129 НК РФ). В связи с изменением экономических отношений, гражданского, финансового законодательства, в главу 16 НК РФ были включены правонарушения более специального характера, если можно так выразиться. Это, например, так называемые организации финансового рынка, ответственность которых предусмотрена статьями 129.7 и 129.8 НК РФ.

В главе 18 НК РФ в качестве субъектов налоговых правонарушений определены банки (предусмотрено для них 6 составов), которые выполняют ряд публичных обязанностей, связанных с осуществлением налогового контроля.

Завершая параграф еще раз обозначим выводы, к которым мы пришли в ходе исследования.

Для определения субъекта налоговых правонарушений используются категории и понятия как межотраслевого характера (например, юридическое лицо, должностное лицо), так и сугубо специфичные, присущие исключительно для целей налогообложения (налогоплательщик, налоговый агент и проч.).

Необходимо в дальнейшем провести унификацию соответствующих норм в отраслях публичного цикла, а на данном этапе хотя бы скорректировать статью 111 НК РФ. Ее следует сформулировать следующим образом: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло не могло осознавать характер своих действий или руководить ими вследствие болезненного состояния, исключающего возможность исполнить налоговую обязанность. Наличие или отсутствие вышеуказанного состояния проверяется компетентными органами посредством истребования документов от медицинских учреждений, проведения экспертиз, показаний свидетелей, а также иными способами».

Перечень субъектов налоговых правонарушений достаточно широк и специфичен, это связано с особенностями отдельных правонарушений и теми обязанностями, которые налоговое законодательство возлагает на тех или иных участников налоговых правоотношений.

§ 3. Понятие и составляющие субъективной стороны налогового правонарушения

Субъективная сторона любого правонарушения, как следует из названия привязана к субъекту, то есть не может существовать без своего носителя. Она

определяется теми внутренними психологическими процессами, которые характеризуют личность субъекта и его отношение к происходящему²⁰.

В теории права принято относить к субъективной стороне правонарушения, прежде всего, вину субъекта; для отдельных категорий правонарушений важное значение имеет наличие мотивов, цели, а также эмоционального состояния лица²¹. При этом, в зависимости от разработанности отраслевого законодательства, отдельные признаки законодателем либо принимаются во внимание, либо не учитываются вообще²². Поэтому в теории принято признаки, учитываемые всеми без исключения, называть обязательными, тогда как прочие признаки именовать дополнительными или факультативными²³. Отметим, что в действительности абсолютно все признаки присутствуют, то есть в каждом правонарушении в деянии есть мотив, цель и всегда присутствует определенный эмоциональный фон, но для целей привлечения к ответственности законодатель просто не стал нормативно закреплять данные признаки.

Главенствующее и обязательное место в субъективной стороне любого правонарушения, в том числе и налогового, занимает вина правонарушителя. Анализируя конкретные составы налоговых правонарушений легко видеть, что законодатель вообще не учитывает такие признаки субъективной стороны, как, например, мотив. Или эмоциональное состояние лица, совершившего налоговое правонарушение. Важно отметить, что, к сожалению, нормативное определение вины в Налоговом кодексе отсутствует вообще. В защиту данного нормативного акта можно отметить, что вообще легальное нормативное определение вины отсутствует как таковое в российском законодательстве (это относится как к УК РФ, так и КоАП РФ). Но так как данный признак упоминается практически для всех видов правонарушений, то

²⁰ Рарог А.И. Проблемы квалификации преступлений по субъективным признакам. Монография. М.: Проспект, 2015. С. 119

²¹ Складов С.В. Вина и мотивы преступного поведения. СПб. 2004. С. 115

²² Лунеев В.В. Субъективное вменение. М.: Спарк, 2000. С. 57

²³ Иванов А.А. Индивидуализация юридической ответственности: правовые и психологические аспекты. М. 2003. С. 99

можно говорить об общетрасловом значении понятия вины, определение которой должно быть единым для всей юридической науки. Многие авторы дают определение вины как психического отношения к совершенному деянию и его последствиям. Так, например, по мнению профессора Рарога А.И. вина в уголовном праве определяется через «психическое отношение лица к совершаемому им общественно опасному деянию, <...>, и к его общественно опасным последствиям»²⁴. Зачастую подобные формулировки слегка меняются, и отношение субъекта оценивается не по отношению к «совершаемому» деянию, а по отношению к уже «совершенному»²⁵. Вроде бы разница не велика, однако при этом получается, что субъект сначала совершил деяние и только потом устанавливает к нему определенное психическое отношение, что в корне неверно. Кроме этого, исходя из разновидностей конструирования составов правонарушений следует помнить о том, что для формальных составов вообще следует определять отношение только к деянию, тогда как для материальных составов – и к деянию, и к его последствиям²⁶.

Ключевым моментом в определении вины выступает термин «психическое» отношение субъекта по отношению к деянию и его последствиям²⁷. Однако для полноценной характеристики данного понятия этой фразы недостаточно, так как психическое отношение у лица проявляется в отношении любого своего осмысленного действия, как правомерного характера (здесь речь идет о позитивной деятельности), так и неправомерного, когда у субъекта правонарушения проявляется отрицательное отношение к социальным ценностям, своим правовым обязанностям, нормативным актам и прочему.

Применительно к налоговым правоотношениям субъект налогового правонарушения проявляет, в общем, отрицательное отношение к конституционной обязанности платить законно установленные налоги и, в

²⁴ Рарог А.И. Вина в советском уголовном праве // Российский криминологический взгляд. 2012. № 2. С. 75

²⁵ Дубовиченко С.В. Указ. соч. С. 83

²⁶ Михеев Р.И. Проблемы вменяемости и невменяемости в советском уголовном праве. Владивосток, 1983. С. 124

²⁷ Ворошилин Е.В., Кригер Г.А. Субъективная сторона преступления. М. 1987. С. 54

частности, выказывает отрицание налоговых обязанностей и запретов, установленных законодательством о налогах и сборах.

Отметим также, что термин «психическое отношение» - это, прежде всего, не юридическая категория (хотя ее активно используют в нормах права), а медицинская, применяемая и исследуемая в психиатрии и психологии²⁸. Поэтому юристы достижения медиков транспонируют в юридическую науку, чтобы учесть все нюансы в определении и понимании вины. Психическое отношение субъекта к происходящему неразрывно связано с волей последнего и его сознанием, и не существующее в отрыве от них. Сознание – это высшая форма психической деятельности, она отражает факты, в данном случае, правовой действительности²⁹. Именно в нем отражаются требования налогового законодательства, предъявляемые к налогоплательщикам. Но кроме этого, сознание предполагает еще и уяснение требований законодательства, выработка к ним определённого отношения, которое находит свое выражение в деятельности лица.

Подобное психическое отношение также связано еще с одной из высших форм человеческой психики – волей человека. Сознание лица, совершившего налоговое правонарушение, не существует просто так, оно обязательно основано на определенных волевых процессах, происходящих в этом самом сознании. Данные процессы необходимы для уяснения поступающей правовой информации³⁰. Соответственно, психическое отношение, как обязательный элемент вины, основано на волевых и познавательных (интеллектуальных) процессах, сочетание которых и позволило законодателю сконструировать различные формы вины, как НК РФ, так и в УК РФ, в КоАП РФ.

Законодатель традиционно, если деление по формам вины предусмотрено нормативным актом, выделяет две формы – умышленная и

²⁸ Еникеев М. И. Юридическая психология. С основами общей и социальной психологии: Учебник для вузов. М.: Норма. 2005. С. 213

²⁹ Там же. С. 215

³⁰ Спасенников Б.А., Тихомиров А.Н. К вопросу о медицинском критерии невменяемости // Вологда: Изд. Волог. ин-та права и экон. ФСИН России. Вестник института: преступление, наказание, исправление. 2014. № 1 (25). С. 7

неосторожная. Налоговое законодательство РФ при формулировании конкретных составов налоговых правонарушений не указывает, с какой формой вины может быть совершено данное налоговое правонарушение. Исключение составляют всего несколько составов, где нормативно закреплено разграничение по формам (например, ст. ст. 119.2, 122.1 НК РФ).

В связи с этим распространено среди ученых мнение, что если законодатель не обозначил в конкретном составе форму вины, то здесь возможно совершение деяния как с умыслом, так и по неосторожности³¹. Но априори подобное суждение не совсем верно, здесь следует исходить из буквального толкования текста статьи, если, например, в первой части о форме вины не упоминается, а во второй части называется умышленная форма вины, то ясно, что первая часть – это правонарушение с виной в форме неосторожности.

В НК РФ понятие умысла трактуется достаточно традиционно. П. 2 ст. 110 гласит: «2. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).»

Из данного определения легко можно вычленил познавательный, или интеллектуальный, процесс – «осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)». В юридической науке данный процесс принято называть интеллектуальным элементом умысла³². И, соответственно, в качестве волевого элемента умысла³³ можно определить ту часть определения, где говорится, что лицо «желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия)». Также из данного определения можно выделить и разновидности умысла – прямой и косвенный. Косвенный умысел – «сознательно допускало...»; прямой умысел –

³¹ Липинский Д.А. Виновность деяния - общий принцип юридической ответственности // Законность. 2015. № 4 (966). С. 37

³² Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. М.: Direct Media. 2013. С. 86

³³ Там же. С. 99

«желало...». Поэтому здесь трудно согласиться с мнением Юрчак Е.В., она писала: «В налоговом и административном законодательстве умысел не разделяется на прямой и косвенный, а также законодатель не говорит об общественной опасности административных и налоговых правонарушений, а лишь об их противоправности, так как лишь преступления обладают таким признаком, как общественная опасность деяния»³⁴.

Возвращаясь к интеллектуальному элементу вины, отметим, что нормативно закреплено осознание нарушителем противоправности своих действий в целом, но в определении ничего не сказано о налоговой противоправности. Учитывая положение ст. 57 Конституции РФ, где говорится о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги, можно предположить, что этого достаточно, но в любом случае компетентный орган обязан при привлечении субъекта к ответственности за нарушение налогового законодательства доказать, что последний осознавал, что его действия носили противоправный характер. При этом следует помнить, что, хотя «незнание закона не освобождает от ответственности», налоговые органы, тем не менее, не могут строить свою деятельность на постулате: «можно только то, что прямо разрешено в законе». Современные реалии таковы, что рядовой гражданин просто не в состоянии знать абсолютно все законы, регламентирующие те или иные правоотношения. Поэтому презумпция знания закона все более утрачивает свое значение. Так, в УК РФ при характеристике умысла законодатель уже указывает не на осознание противоправности, а на осознание общественной опасности. А это разные понятия. Если осознание противоправности основано на знании конкретных нормативных актов, то осознание общественной опасности складывалось на основе уяснения общепринятых правил поведения в процессе социализации субъекта (не убей, не укради и т.п.).

Как уже было отмечено интеллектуальный элемент не ограничивается только осознанием противоправности, здесь также необходимо для наличия

³⁴ Юрчак Е.В. Вина как общеправовой институт. С. 151

прямого умысла осознание наступления вредных последствий и причинной связи между деянием и последствиями³⁵. Субъект налогового правонарушения должен осознавать, что непосредственно его действия, связанные с занижением налоговой базы, повлекли за собой неуплату налогов в полном объеме в бюджет (ст. 122 НК РФ). Напомним, что такая логическая цепочка осознания возможна только для материальных составов, тогда как большинство налоговых правонарушений закреплены в НК РФ с формальным составом, где не требуется доказывать осознанное отношение к последствиям содеянного. Да само разграничение в уме интеллектуального и волевого элементов носит весьма условный характер и необходимо исключительно в познавательных целях, так как любое осознание, в том числе и противоправности, требует определенного волевого усилия, тогда как в НК РФ закрепили волевой элемент только по отношению к последствиям³⁶.

В п.3 ст. 110 НК РФ закреплено следующее положение: «3. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать». Обратите внимание, как законодатель упростил работу юрисдикционным органам, избавив их от необходимости доказывать осознание субъектом противоправности. Однако, само понятие вины сформулировано наукой таким образом, что только в совокупности волевые и интеллектуальные элементы могут подтвердить ее наличие. Следует согласиться с А.А. Мусаткиной, которая говорила о явном противоречии между понятием вины и подобной трактовкой небрежности в налоговом законодательстве. Фактически

³⁵ Мусаткина А.А. Проблемы законодательной регламентации форм вины по Налоговому кодексу Российской Федерации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия. Юридические науки. 2015. № 3 (22). С. 40

³⁶ Мусаткина А.А. Проблемы законодательной регламентации форм вины по Налоговому кодексу Российской Федерации. С. 40

отсутствие интеллектуального элемента в нормативном определении приводит нас к тому, что здесь налицо ответственность без вины³⁷.

Волевой элемент в неосторожной форме вины закреплён через фразу «должно было и могло это осознавать». Пределы возможностей людей по осознанию того или иного явления, действия, иного жизненного факта, естественно могут различаться, так как люди неодинаковы. Поэтому для целей правоприменения и юридической науки принято исходить из термина «средний человек со средними возможностями», в этом случае под таковые возможности попадает, по мнению законодателя, абсолютное большинство дееспособных людей³⁸. Однако, не следует забывать, что в связи с усложнением и увеличением количества нормативных актов, ростом уровня требуемого образования для их освоения, требования к возможностям индивидуумов неизбежно растут. Для этих целей законодатель разумно предусмотрел право налогоплательщика (иного субъекта налогового правоотношения) обращаться в компетентные органы за разъяснением положений нормативных актов о налогах и сборах. Более того, в качестве одного из обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, в статье 111 НК РФ предусмотрено: «выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределённому кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчётным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и

³⁷ Там же. С. 41

³⁸ Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. С. 101

(или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга».

Если налогоплательщик не воспользовался подобным правом и самостоятельно определило для себя порядок действий, то в случае неверного истолкования им налоговой нормы налицо неосторожная форма вины. Суды достаточно четко определили, как воспринимать данную норму: «Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица»³⁹. Правовая позиция Конституционного Суда РФ по данному поводу абсолютно ясна: все выявленные уполномоченными органами неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика и исключать вину лица в совершении налогового правонарушения. Или вот в качестве примера мнение Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа: «Противоречивая позиция Минфина России по какому-либо вопросу, смена ее на противоположную точку зрения признается свидетельствующей о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ должны трактоваться в пользу налогоплательщика»⁴⁰. Тем не менее, есть и прямо противоположное мнение по вопросу правового значения письменных разъяснений компетентных органов. Так, ФАС Центрального округа в своем решении отказался принимать во внимание доводы организации по поводу наличия у них разъяснений Минфина РФ, мотивируя это тем, что данное разъяснение носит частный характер и не содержит указаний, обязательных для применения всеми субъектами налоговых правоотношений. В решении было определено, что налоговое правонарушение было совершено

³⁹ Определение Конституционного Суда РФ от 09.12.2002 г. № 377-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Смирнова Валентина Михайловича на нарушение его конституционных прав положениями части пятой статьи 8 и статьи 15 Закона Российской Федерации "О плате за землю"» [Электронный ресурс] // СПС «Гарант» URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/6068446/> (Дата обращения 21.03.2018 г.)

⁴⁰ Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28.11.2012 г. № Ф03-5268/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ADV&n=65924#03210597871346761> (Дата обращения 11.04.2018 г.)

налогоплательщиком по неосторожности⁴¹. К сожалению, подобные решения возможны в силу нечеткой формулировки нормы («должно было и могло»), однако, здесь абсолютно непонятно, какие еще действия требовалось совершить налогоплательщику, чтобы правильно уяснить для себя положения законодательства о налогах и сборах.

Для реализации нормы по поводу вины юридического лица (ст. 110 НК РФ: «4. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.») необходимо определить и выявить вину должностных лиц данной организации. Психологический подход к категории вины юридического лица в НК РФ здесь четко выделен. Однако, здесь можно согласиться с мнением Э.Н. Нагорной, которая называла норму о вине организации мертворожденной, приведя пример из судебной практики, когда арбитражный суд не принял в качестве обстоятельства, исключающего вину юридического лица болезнь единственного представителя газеты – главного редактора⁴². Возможно следует в этом случае говорить не о вине юридического лица, а об изменении размера ответственности за правонарушение.

Конституционный Суд РФ стоит на позиции определения вины юридического лица в зависимости от вины должностных лиц этой организации: «вина организации при нарушении законодательства о контрольно-кассовых машинах проявляется в виновном действии (бездействии) соответствующих лиц, действующих от имени организации, и заключается в необеспечении выполнения правил физическими лицами (конкретными работниками), действующими от имени организации»⁴³.

⁴¹ Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 26.11.2012 г. № А48-1190/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант» URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/40035072/> (Дата обращения 21.03.2018 г.)

⁴² Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах: монография. М.: Юстицинформ, 2006. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/commlaw/1157> (дата обращения 27.01.2018)

⁴³ Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2000 г. № 244-0 «По жалобам граждан А.И. Косика и Т.Ш. Кенчхадзе на нарушение их конституционных прав положениями абзаца шестого статьи 6 и абзаца

В качестве некоторой иллюстрации рассмотрим субъективную сторону у конкретных составов налоговых правонарушений. Так, например, статья 116 НК РФ «Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе». Здесь форма вины не выделена четко и если рассмотреть объективную сторону данного деяния, то можно говорить о том, что подобное нарушение порядка постановки возможно, как в форме умысла, так и по неосторожности. Такого же мнения придерживается А.В. Брызгалин, говоря, что для квалификации по этому составу не имеет значения форма вины⁴⁴. Таким же образом можно трактовать и составы, предусмотренные статьями 119 и 119.1 НК РФ, связанные с обязанностью налогоплательщика по предоставлению налоговой декларации. Согласно статье 119 НК РФ налогоплательщик мог не знать о сроках подачи декларации, хотя должен был знать и вполне в состоянии осознать, что нарушение этого срока приводит к сбоям в нормальном функционировании налоговых органов.

Иным образом сконструирована статья 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения», где во втором пункте ее прямо указывается: «Те же деяния, совершенные умышленно...». Соответственно, деяние, предусмотренное пунктом первым указанной статьи возможно только в форме неосторожности.

Судебная практика в отношении трактовки статьи 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов)» стоит твердо на позиции признания наличия в данном случае как неосторожной формы вины, так и умысла.

Относительно состава, предусмотренного ст. 120 НК РФ (неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)), можно говорить, что законодатель

второго части первой статьи 7 Закона Российской Федерации "О применении контрольно - кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением"» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29964/ (Дата обращения 11.04.2018 г.)

⁴⁴ Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений. С. 197

также разделяет две формы вины. Так, налоговое правонарушение, предусмотренное в п. 1 ст. 122, совершается с неосторожной формой, а пункт 3 этой же статьи определяет «деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершенные умышленно». Такая же конструкция законодательно закреплена и в отношении правонарушения, которое определено ст. 122.1 НК РФ. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов может быть совершено и умышленно, и неосторожно. С двумя формами вины могут быть совершены правонарушения, предусмотренные статьями: 123, 126, 126, 129.1, 129.2, 129.3, 129.4, 129.5, 129.5 К РФ.

Завершая параграф, обозначим выводы, к которым мы пришли.

Главенствующее и обязательное место в субъективной стороне любого правонарушения, в том числе и налогового, занимает вина правонарушителя. Анализируя конкретные составы налоговых правонарушений легко видеть, что законодатель вообще не учитывает такие признаки субъективной стороны, как мотив, цели, эмоциональное состояние.

Законодателю следует изменить определение формы вины, учитывая осознание не общей противоправности деяния, а осознание степени общественной опасности этого деяния.

Следует четко разграничить в составе каждого налогового правонарушения деяние с неосторожной формой вины и деяние, совершенное умышленно, так как степень общественной опасности этих деяний несопоставима и наказание должно быть соразмерно.

Глава 2. Вина как основной признак субъективной стороны налогового правонарушения

§ 1. Проблемы безвиновной ответственности в налоговом праве

Как мы писали ранее, субъективная сторона правонарушения конкретизируется через такие элементы, как вина, мотив, цель, эмоциональное состояние. Однако, в конструкции конкретных налоговых правонарушений можно выделить, как правило, только вину. При этом, до принятия Налогового кодекса данный элемент также не был обязательным и суды его не учитывали при назначении наказания⁴⁵.

Судебная система в 90-е гг. прошлого века твердо стояла на позиции привлечения к ответственности налогоплательщика всего лишь по факту нарушения законодательства о налогах и сборах. Данная позиция была четко обозначена в письме ВАС РФ от 10.03.1994 г. № 0Щ-7/ОП-142: «ответственность за нарушение налогового законодательства, предусмотренная статьей 13 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», применяется без учета наличия вины налогоплательщика. Поэтому в плане применения этой ответственности понятия «сокрытие» и «занижение» объектов налогообложения являются равнозначными»⁴⁶.

Соглашаясь с мнением, что налоговая ответственность существует как самостоятельный вид юридической ответственности⁴⁷, мы логично полагаем, что данная разновидность обладает всеми общими признаками, присущими юридической ответственности. Поэтому рассмотрим, как в теории исторически менялись концептуальные подходы к категории вины на протяжении столетий. Отношение к юридической ответственности без учета вины было различным. Наиболее распространенным подобный подход был в

⁴⁵ Бойков О.В. Налоговые споры в практике арбитражных судов // Российская юстиция. 1999. №11. С. 6

⁴⁶ Письмо ВАС РФ от 10.03.1994 г. № 0Щ-7/ОП-142 «О применении ответственности за нарушение налогового законодательства в части налога на добавленную стоимость» [Электронный ресурс] // СПС «Гарант» URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10002637/> (Дата обращения 21.03.2018 г.)

⁴⁷ Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. Монография. СПб, 2007. С. 354

рамках концепции причинения вреда, согласно которой привлечение к ответственности осуществлялось на основании наличия причинной связи между действием лица и причинением вреда. Эта концепция возникла еще в период доклассического римского права просто в силу того, что как таковое понятие вины отсутствовало⁴⁸.

В классический период расцвета римского права понятие вины вводится в оборот и привлечение к ответственности без вины становится невозможным. Однако, само понятие вины тогда сильно отличалось от того, которым мы привыкли оперировать в настоящее время, оно более всего схоже с концепцией вины в гражданском праве за нарушение договорных обязательств. В частном римском праве рассматривалось понятие «абстрактная вина», что подразумевало под собой нарушение необходимой заботливости (ее степень определялась исходя из стандартного поведения добропорядочного контрагента) и конкретную вину (нарушение заботливости, проявляемой конкретным контрагентом в личных делах)⁴⁹.

В начале 20 века в Европе проявилась и расширилась тенденция непризнания вины в качестве основания юридической ответственности. Про ответственность без вины писал, например, немецкий юрист К. Адлер («Ответственность без вины в уголовном и гражданском праве»)⁵⁰.

В наше время российская юридическая наука концепцию «безвиновной ответственности» до сих пор активно применяют в науке гражданского права⁵¹. Это связано, прежде всего, с влиянием международного права, где бремя доказывания невиновности в отношениях, связанных с международным обменом товарами, работами, услугами, возложено на самих субъектов. Данные нормы ратифицированы Россией и согласно Конституции РФ, являются частью российского законодательства.

⁴⁸ Яблочков Т.М. Понятие вины в римском праве: черты индивидуализма в учениях римских юристов о вине. М.: Лань, 2013. С. 14

⁴⁹ Там же. С. 18

⁵⁰ См. : Адлер К. Ответственность без вины в гражданском и уголовном праве. Академическая речь. Спб., 1914. С. 16

⁵¹ Голубцова Ю.А. Соотношении вины и противоправного поведения в гражданском праве // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5: Юриспруденция. 2015. №2. С. 88

Конвенция ООН от 11 апреля 1980 года «О договорах международной купли-продажи товаров» даже не предусматривает такой термин, как «вина». Согласно данной конвенции: «сторона не несет ответственности за неисполнение любого из своих обязательств, если докажет, что оно было вызвано препятствием вне ее контроля и что от нее нельзя было разумно ожидать принятия этого препятствия в расчет при заключении договора либо избежания или преодоления этого препятствия или его последствий»⁵². Фактически можно избежать ответственности только при условии, что лицо само докажет свою невиновность.

Специальное приложение «Н» Международной конвенции об упрощении и гармонизации таможенных процедур 1973 года, к которой Россия присоединилась в 2010 году, пункт ЕЗ. /F1 гласит: «таможенное правонарушение» означает любое нарушение или попытка нарушения таможенного законодательства»⁵³. Как видно, учитывать наличие вины или ее отсутствие не предполагается. Такова тенденция нормативного регулирования во многих странах⁵⁴. Однако, пункт 25 указанного акта все-таки предполагает вину у субъекта правонарушения, но при этом последний обязан доказать ее отсутствие: «В тех случаях, когда таможенное правонарушение происходит в результате форс-мажорных или иных обстоятельств, которые не зависят от заинтересованного лица, и со стороны этого лица отсутствует проявление небрежности или намерения обмануть, никакие штрафные санкции не применяются при условии, что эти факты установлены должным образом, признаваемым таможенной службой».

⁵² Международная конвенция ООН о договорах международной купли-продажи товаров (Заключена в г. Вене 11.04.1980) (вместе со "Статусом Конвенции Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров (Вена, 11 апреля 1980 года)" (по состоянию на 17.05.2016)) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2648/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

⁵³ Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (совершено в Киото 18.05.1973) (в ред. Протокола от 26.06.1999) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_106124/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

⁵⁴ Крылова Н.Е. Уголовная ответственность юридических лиц (корпораций): сравнительно-правовой анализ. Взаимодействие международного и сравнительного уголовного права: Учеб. пособие / Науч. ред. Н.Ф. Кузнецова, отв. ред. В.С. Комиссаров. М. 2009. С. 78

Действие подобных обстоятельств (форс-мажор, непреодолимая сила) все более учитывает российское гражданское право. Так, ГК РФ определил: «3. Если иное не предусмотрено законом или договором, лицо, не исполнившее или ненадлежащим образом исполнившее обязательство <...>, несет ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось невозможным вследствие непреодолимой силы, то есть чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях обстоятельств. К таким обстоятельствам не относятся, в частности, нарушение обязанностей со стороны контрагентов должника, отсутствие на рынке нужных для исполнения товаров, отсутствие у должника необходимых денежных средств.» (п. 3 статьи 401 ГК РФ). Юрист Дмитриева О.В. учитывая вышеизложенное положение, подробно исследуя безвиновную ответственность в гражданском праве, предложила теорию объективного риска⁵⁵.

Для целей налогового регулирования считаем подобное игнорирование субъективной стороны налогового правонарушения недопустимым. Данный подход пытались привнести из цивилистики, и принимаемые в 90-е гг. прошлого века нормативные акты тому свидетельство. Правоприменительная и судебная практика показали ошибочность такого подхода и, как мы уже отмечали, законодатель «вернул» понятие вины и субъективной стороны налогового правонарушения.

В своей деятельности участники хозяйственного оборота неизбежно вступают в разнообразные правоотношения (гражданско-правовые, налоговые и т.п.) и юридическая ответственность субъекта выступает «гарантом» для его контрагентов соблюдения субъективных обязанностей. В подобной роли может выступить и государство в лице его органов.

Проблема соотношения обязанностей и ответственности также существует в налоговых правоотношениях. Особенно ее сторонники обращают внимание на взыскание пени в бесспорном порядке, что

⁵⁵ Дмитриева О.В. Ответственность без вины в гражданском праве: Автореф. дис. .канд. юрид. наук: 12.00.03. СПб., 1996. С. 13

воспринимается ими как установление ответственности без вины, а не обязанности. Для более подробного исследования данного вопроса необходимо обратиться к понятию «взыскание», тем более, что согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе «взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы...». Отметим, что термин «взыскание» может применяться в разных значениях. 1) деятельность налогового органа (иного уполномоченного), направленная на принудительный отъем у неплательщика не уплаченных в установленный срок налогов, пеней, штрафов. 2) Доначисленные налоги и пени, подлежащие уплате (изъятию) в целях возмещения ущерба. 3) налоговые штрафных санкций, назначаемые за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Правильно отмечал Иванов И. С.: «в <...> НК РФ лишь подчеркивается внесудебный порядок взыскания пени и невозможность обжалования принятого решения. Но из этого не следует, что субъект, нарушивший налоговую норму, является невиновным»⁵⁶. И.С. Иванов в своем исследовании писал: «...поскольку установление вины нарушителя законодательства о налогах и сборах является обязанностью правоприменителя, то и реализация карательной функции налоговой ответственности возможна лишь в случае установления вины»⁵⁷.

В связи с проблемой существования «безвиновной ответственности» в отраслях права возникает проблема ответственности за действия третьих лиц, или чужая вина⁵⁸.

Например, в статье 43 («Вина судов в столкновении») Кодекса внутреннего водного транспорта РФ содержится следующее положение: «2. В случае, если столкновение судов произошло по вине двух или более судов, ответственность каждого из них за убытки определяется соразмерно степени вины. В случае, если невозможно установить степень вины каждого из судов,

⁵⁶ Иванов И.С. Указ. соч. С. 117

⁵⁷ Там же. С. 118

⁵⁸ Хужин А.М. Объективное вменение за невиновное деяние: проблема научного переосмысления судебной практики // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2010. № 1 (12). С.187

ответственность за убытки распределяется между ними поровну.»⁵⁹. Обратите внимание, как законодатель «изящно», чтобы не усложнять правоприменительным органам жизнь, предусмотрел возможность взыскания ущерба и с невиновного лица, лишь бы возместить ущерб.

Статья 50 НК РФ согласно определяет порядок исполнения обязанностей по уплате налогов в отношении юридических лиц, прошедших реорганизацию: «Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам». В НК РФ достаточно четко определен момент реорганизации. Пунктом 1 статьи 11 НК РФ предусмотрено: «1. Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.». Согласно ст. 57 ГК РФ: «4. Юридическое лицо считается реорганизованным, <...>, с момента государственной регистрации юридических лиц, создаваемых в результате реорганизации.». При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Можно говорить о том, что законодатель в налоговых отношениях весьма четко определил пределы применения гражданских норма для

⁵⁹ Кодекс внутреннего водного транспорта РФ от 07.03.2001 № 24-ФЗ (ред. от 29.12.2017) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30650/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

налоговых отношений, учитывая положения ст. 2 и ст. 11 НК РФ, а также ст. 2 ГК РФ («3. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.»). К сожалению, в КоАП РФ подобная норма (как ст. 11 НК РФ) отсутствует.

Наиболее важным при изучении «чужой вины» в налоговом праве и с учетом норм, определяющих «распределение» ответственности при реорганизации, это – «разбег» между моментом наложения налоговой санкции и моментом ее фактической реализации. До завершения реорганизации юридического лица легко можно определить субъекта взыскания налоговой санкции и вполне допустимо ее взыскать. Если же налоговое правонарушение выявлено позже окончания процесса реорганизации, то привлекать к ответственности будут правопреемников, поэтому можно говорить о привлечении к ответственности невиновного, так как данное юридическое лицо не совершало правонарушения. При этом, согласно статье 106 НК РФ, действия последнего не будут противоправными. Фактически данный субъект будет привлечен к «безвиновной» ответственности.

Отметим, что термин «чужая» вина не совсем верно отражает его юридическую суть, так как юридическое лицо, возникшее в результате реорганизации, должник, неисполнивший обязательство по причине взаимного неисполнения обязательств сторонами и прочие подобные лица, сами персонально отвечают за свои действия, а не за действия третьего лица.

Анализируя различные подходы в отношении концепции «чужой» вины, можно выделить два различных подхода. Сторонники первого подхода говорят о том, что чужой вины не существует как таковой и законодатель использует особый юридико-технический прием, согласно которому происходит возложение ответственности на истинного виновника путем

подачи регрессных исковых требований к виновному⁶⁰. Ученые-юристы даже предлагали включить в АПК РФ подобную норму⁶¹.

И второй подход к определению чужой вины заключается в том, что ученые считают ответственность за действия третьих лиц ответственностью без учета вины⁶². Это имеет право на существование хотя бы потому, что регресс также имеет свои ограничения и подача подобного иска – всего лишь право, а не обязанность лица, привлечённого к ответственности без учета вины. И здесь истинный виновник правонарушения может быть и не привлеченным к ответственности вообще.

Завершая параграф, обозначим выводы, к которым мы здесь пришли.

Правоприменитель до принятия Налогового кодекса Российской Федерации фактически игнорировал вину при установлении ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Указание же в одной из статей закона «Об основах налоговой системы в РФ» (ст.13) на умысел ситуации в корне изменить не могло.

На сегодняшний день, концепция безвиновной ответственности для налоговых правоотношений категорически неприемлема, что подтверждается прямым указанием в статье 106 НК РФ, где вина указывается как необходимый элемент налогового правонарушения.

§ 2. Признак вины как необходимый элемент состава налогового правонарушения

Поскольку понятие вины законодательно раскрывается только через ее формы – умысел и неосторожность, рассмотрим поэтому здесь особенности форм вины, обозначенные законодателем в НК РФ.

Возможно, здесь законодатель исходил из позиции, которая была сформирована учеными еще в начале прошлого столетия, что вина как таковая

⁶⁰ Дмитриева О.В. Указ. соч. С. 11

⁶¹ Там же.

⁶² Там же. С. 12

не существует – есть только умысел и неосторожность⁶³. Кроме того, следует помнить, что юридическая наука до сих пор не пришла к единому мнению в отношении определения понятия «вина», а это не только затрудняет работу законодателя, но и приводит к различиям в отраслевых подходах к понятию правонарушения и, соответственно, вины⁶⁴.

Определение налогового правонарушения, закрепленное в статье 106 НК РФ, предполагает «осознание противоправности своих действий», то есть лицо понимает, что своими действиями он под страхом ответственности нарушает налоговое законодательство. Но практика показывает, что подобный «страх» является слабым сдерживающим фактором, и правонарушитель, действуя умышленно, активно желает наступления вредных последствий либо игнорирует их, сознательно предполагая их наступления⁶⁵. Более того, п.2 ст. 110 НК РФ сконструирован так, что буквально можно понять так: если лицо «...осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)», но относилось к ним безразлично, то под формулу умысла данный вариант уже не подходит. Но и к неосторожности эту ситуацию также нельзя отнести. Можно эту логическую цепочку довести до абсурда, вспомнив, что п. 1 ст. 110 НК РФ определяет виновность только согласно формулировкам п.п. 2 и 3 данной статьи, и, соответственно, признать лицо в подобной ситуации невиновным. Таким образом, можно говорить об упущении законодателя, которое следует исправить, изменив формулировку и включив в нее понятие «безразличное отношение». Можно согласиться с мнением Селезнева М., который отмечал: «Сознательное допущение и безразличное отношение к осознаваемым возможным последствиям дополняют друг друга <...>»⁶⁶.

Согласно пункту 2 ст. 110 НК РФ «налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не

⁶³ Липинский Д.А. Об унификации характеристик субъекта правонарушения, умысла и неосторожности в различных нормативных правовых актах // Российская юстиция. 2016. № 8. С. 46

⁶⁴ Маштаков И.В. Проблемы теории правонарушения. Самара: Изд-во Самар. гуманит. акад. 2005. С. 39

⁶⁵ Крохина Ю.А. Налоговое право. С. 459

⁶⁶ В кн.: Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Нагаев А.Е., Михлин А.С., Лысак Н.В. и др. М.: ИТК «Дашков и К». 2007. С. 201

осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.» Таким образом, субъект, действуя (или бездействуя) должен все время анализировать свое поведение на предмет соответствия его нормам налогового права, и обязательно помнить о последствиях своего деяния. Не будет служить оправданием неправомерно совершенных лицом действий: незнание норм налогового законодательства; отсутствие должной предусмотрительности и т.п.

Однако, как уже говорилось ранее, большинство статей по налоговым правонарушениям сконструированы таким образом, что в них вообще отсутствует указание на какую-либо форму вины. И на практике вообще не имеет значения для квалификации налогового правонарушения, совершено последнее умышленно либо по неосторожности⁶⁷. Так, например, правонарушение, предусмотренное статьей 116 НК РФ. Налогоплательщик мог не подать заявление о постановке на учет, например, потому, что не желал попадать в поле зрения налоговых органов и хотел избежать в дальнейшем уплаты налогов. Или, думал, что данная обязанность не существенна, пока он не начал фактически заниматься предпринимательской деятельностью. Либо вообще, в силу своей правовой безграмотности, не знал о наличии подобной обязанности. Однако, вне зависимости от того, как относился плательщик к деянию, последствиям, в данной ситуации все признаки правонарушения, предусмотренного статьей 116 НК РФ, налицо.

Напомним, что неосторожность как форма вины учитывается лишь в виде обстоятельства, смягчающего ответственность налогоплательщика. Интересно, что в качестве отягчающего обстоятельства указывается лишь рецидив: «Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к

⁶⁷ Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений / Под ред. А.В. Брызгалина. - Екатеринбург: Изд-во Налоги и финансовое право, 2004. С. 97

ответственности за аналогичное правонарушение», то есть умысел здесь вообще не упоминается.

С точки зрения исследования вины как обязательного признака налогового правонарушения интерес вызывает статья 111 НК РФ, и особенно ее название – «Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения». Но ведь самым законодателем четко прописано в ст. 106 НК РФ: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное <...> деяние <...>», то есть налоговое правонарушение неразрывно связано с виной. Если анализировать вину как признак именно субъективной стороны налогового правонарушения, то она выражается в психическом отношении субъекта к поведению, определенному нормативным актом в качестве обязательного к исполнению правила. Соответственно, по смыслу статьи 111 НК РФ подобное психическое отношение по объективным причинам (перечисленным в данной статье) исключается из волевых процессов нарушителя, а это физически невозможно. Название статьи 111 НК РФ следует изменить, убрав из него упоминание об исключении вины: «Обстоятельства, освобождающие лицо от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах».

Как несложно понять, наличие налогового правонарушения зависит от наличия выбора поведения у субъекта правонарушения, то есть, если свобода выбора у последнего отсутствовала, то налоговая ответственность исключена. В статье 111 НК РФ данные основания разделены на группы. Во-первых, речь идет о неких «форс-мажорных» обстоятельствах, предусмотренных пунктом 1 части 1 данной статьи: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств <...>». При этом законодатель особо подчеркнул, что специального доказывания не требуется и это общеизвестные факты, например, подтвержденные сведениями из СМИ. Здесь присутствует некая схожесть с частью 3 статьи 401 ГК РФ, где также имеется упоминание «чрезвычайных и непредотвратимых при данных условиях

обстоятельств». Фактически и здесь, и в налоговых правоотношениях, речь идет о непреодолимой силе, которая в юриспруденции связывается обычно с природными, техногенными или социальными факторами, которые кардинально выходят за рамки обычных явлений. И так как речь идет об общеизвестных фактах, то законодатель справедливо считает, что подобные обстоятельства не требуют специального доказывания. В налоговом праве закреплена презумпция невиновности налогоплательщика и обязанность налогового органа доказывать виновность налогоплательщика, но эти обстоятельства не лишают права налогоплательщика уведомить суд (юрисдикционный орган) о наличии таких обстоятельств. Отметим также, что не все чрезвычайные обстоятельства принимаются судом в качестве основания от освобождения от ответственности. Так, например, в зависимости от причины пожар может приниматься в качестве подобного обстоятельства или нет. Пожар принимается во внимание только, если он возник в результате природной стихии. Во всех остальных случаях налогоплательщику будет предоставлено время для восстановления документации и т.п. Не признавали суды в качестве непреодолимой силы: уничтожение или хищение документов третьими лицами; неправомерные действия прежнего руководителя; нахождение должностного лица в командировке и т.п.⁶⁸

Пункт 2 части 1 ст. 111 НК РФ закрепляет обстоятельства, исключающие вину, «персонального» характера – те есть только в отношении физических лиц. Речь идет о «болезненном» состоянии в нормативно определенный период времени, в котором физическое лицо не могло руководить своими действиями и не отдавало себе отчета в них. Заметим, что здесь возникают вопросы, связанные с определением понятий вменяемости и невменяемости. Так, указанные в пункте 2 части 1 статьи 111 НК РФ обстоятельства используются в КоАП РФ (ст. 2.8) для установления невменяемости физического лица, которое: «... не могло осознавать

⁶⁸ Брызгалов А.В. Актуальные вопросы современного налогового контроля: анализ ситуаций и судебная практика // Налоги и финансовое право. 2014. № 12. С. 10

фактический характер и противоправность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие <...> болезненного состояния психики». УК РФ пошел по такому же пути: «не могло осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие <...> болезненного состояния психики». Данные дефиниции схожи, отличие лишь в наличии общественной опасности, как признака преступления. При этом они обе учитывают болезненное состояние именно психики субъекта, что четче позволяет определить границы и понятие состояния, в котором субъект не может осознавать свои действия и руководить ими. К сожалению, налоговое законодательство использует более «размытые» критерии и не дает понятия «болезненное» состояние, что позволяет предположить, что заболевания могут быть связаны не только с психикой, но и состоянием тела.

Кроме того, здесь присутствует конкуренция норм. Пункт 6 ст. 108 НК РФ: «6. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.». И пункт 2 части 1 ст. 111 НК РФ: « 2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому (расчетному) периоду, в

котором совершено налоговое правонарушение». На практике судами учитывается норма статьи 111 НК РФ.

Проанализируем, какие документы могут приниматься в качестве доказательства болезненного состояния, а какие - нет. Если исходить из традиционного определения невменяемости, то для ее установления какие-либо справки из медицинских учреждений не подойдут. Так как она характеризуется всегда совокупностью юридических и медицинских признаков⁶⁹. Юридические признаки определяют нормативно отсутствие у физического лица способности осознавать фактический характер и противоправность своего поведения или руководить им, и характеризуются, как уже упоминалось выше наличием интеллектуального и волевого моментов.

Медицинский критерий раскрывается через профессиональные понятия: хроническое психическое расстройство; временное психическое расстройство; поражения мозга, связанные с нарушениями мыслительной деятельности; иные болезненные состояния психики⁷⁰.

Наличия сочетания юридических и медицинских (хотя бы по одному) критериев достаточно для признания лица невменяемым. При этом в уголовном праве для признания лица обязательно проведение судебно-психиатрической экспертизы, и только это заключение будет служить основанием для освобождения от ответственности⁷¹.

Таким образом, использование классического понятия невменяемости для налоговых правонарушений неприемлемо, так как никакого механизма по определению невменяемости в налоговых правоотношениях не предусмотрено. И можно говорить о том, что в ст. 111 НК РФ имеется в виду не психическое болезненное состояние, а какое-то иное. Однако, судебная

⁶⁹ Лунеев В.В. Субъективное вменение. М.: Спарк, 2000. С. 53

⁷⁰ Рубинштейн С.Л. Основы общей психологии. СПб.: Питер, 2000. С. 602.

⁷¹ Спасенников Б.А., Тихомиров А.Н. К вопросу о медицинском критерии невменяемости // Вологда: Изд. Волог. ин-та права и экон. ФСИН России. Вестник института: преступление, наказание, исправление. 2014. № 1 (25). С. 9

практика последних лет показывает, что доводы налогоплательщиков на непсихические заболевания судами не принимаются вообще.

Таким образом, можно говорить о том, что на практике положения п.2 ст. 111 НК РФ, при отсутствии психиатрической экспертизы, не применимы, поэтому считаем, что в нормы, регламентирующие налоговое производство, необходимо внести дополнения, определяющие порядок назначения и проведения судебно-психиатрических экспертиз. Это позволит привести институт вины в налоговом праве привести в соответствие с другими отраслями.

Но наибольший спор вызывает основание, исключаящее вину налогоплательщика, предусмотренное п. 3 ст. 111 НК РФ: «выполнение налогоплательщиком <...> письменных разъяснений <...> данных ему <...> уполномоченным органом государственной власти <...>». Иначе говоря, если налогоплательщик действует согласно полученным письменным разъяснениям в нарушение налогового законодательства, то оно освобождается от ответственности. Ключевое требование законодателя при этом: наличие неразрывной причинно-следственной связи между письменным разъяснением и действиями налогоплательщика, то есть данные разъяснения относились к именно к этому налогу, к этому налоговому периоду. В налоговом законодательстве западных стран давно предусмотрены различные специальные процедуры, связанные с реализацией права на информацию по уплате налогов и сборов. Так, во Франции существует так называемый фискальный рескрипт - возможность налогоплательщиков направить администрации запрос о правомерности операции, которую он намеревается осуществить в будущем. Если в течение 6 месяцев ответ налогоплательщику не предоставлен, то априори считается, что налогоплательщик вправе совершить запрошенную операцию⁷². В США, помимо возможности получить письменную консультацию от администрации

⁷² Boekhorst P. J. Tax Discrimination Permitted for Reasons of Coherence of Tax system, European Taxation, IBFD, Amsterdam. 1992. P.

по правомерности будущей сделки, предусмотрена обязанность администрации публиковать налоговые инструкции, являющиеся актами толкования права⁷³. В Германии консультирование носит ограниченный характер – по налогам на зарплату, таможенным сборам и процедурам фискального контроля⁷⁴. «В Швеции фискальный рескрипт представляет собой выдачу Комиссией по налоговому праву предварительного заключения о налоговых последствиях той или иной сделки»⁷⁵.

Применительно к российскому законодательству понятие «письменные разъяснения» требует комментариев. Во-первых, трактуя буквально, можно говорить о том, что это разъяснения, вытекающие из обязанности «... бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) <...> о <...> порядке исчисления и уплаты налогов и сборов <...>» (п.4 ст. 32 НК РФ). Порядок информирования налогоплательщика в письменной форме предусмотрен п. 4.3.2 Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами, утвержденного Приказом ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444@. Согласно последнему ответ должен предоставляться в течение 30 календарных дней. И, во-вторых, речь идет о всех уполномоченных государственных органах, имеющих право давать письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства. «К разъяснениям, о которых упоминает подпункт 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ, следует также относить письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. При применении данной нормы не имеет значения, адресовано ли разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или

⁷³ Strauss, P. L. Administrative justice in the United States / P. L. Strauss. Carolina Academic Press, 2002; Aaron H.J., Pechman A.J. How Taxes Affect Economic Behavior. Washington, D.C. The Brookings Institution. 1982.

⁷⁴ Honore, T. Responsibility and Fault / Tony Honore. - Hardcover: Hart Publishing, 1999. P. 12

⁷⁵ Kucherov I.I. The Federal Service for Economic and Tax Crimes // Sudebnik. Edited by William E. Butler. London: Wildy, Simmonds & Hill Publishing, 2003. P. 77

неопределенному кругу лиц.»⁷⁶ Судами в качестве обстоятельства, исключающего вину налогоплательщика принимались, например, инструкции, справки по выездным проверкам, решения ОМСУ, разрешение на переход на упрощенную систему налогообложения и т.п.⁷⁷

С учетом неоднородности судебных решений по вопросам учета актов в качестве «письменных разъяснений» и некоторой «размытостью» нормативной формулировки (в НК РФ отсутствует такой признак акта как официальность) неудивительно то, что налогоплательщики стали ссылаться даже на комментарии в научной литературе, информационных базах⁷⁸. Следует дополнить пп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, указав на официальный характер письменного разъяснения. Кроме того, обязательно следует обратить внимание на адресат, указанный законодателем в пп. 3 п. 1 ст. 111, - «ему либо неопределенному кругу лиц», то есть налогоплательщик не может ссылаться на письменное разъяснение, данное третьему лицу (прецедент здесь не работает).

Таким образом, при наличии указанных выше обстоятельств налогоплательщик освобождается от налоговой ответственности. Однако, специфика налоговых отношений такова, что в этом случае налогоплательщик обязан в полном объеме уплатить недоплаченные налоги (если речь шла о занижении налоговой базы и т.п.) и пени, так как она выступает в качестве компенсационной меры одного из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Так, в Постановлении ВАС РФ №9 от 11.06.1999 года было четко отмечено: «...освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности»⁷⁹.

⁷⁶ СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55643/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

⁷⁷ Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. С. 114

⁷⁸ Там же. С. 76

⁷⁹ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 41 и Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 9 от 11.06.1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие

Используя аналогию с гражданским правом, можно порассуждать на тему, что когда налогоплательщики фактически понесли реальный ущерб от неправомерного акта государственного органа (недоимка и пени), то возникает возможность подачи регрессного иска к налоговому органу. Так ли это? Согласно п. 1 ст. 35 НК РФ «налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия <...>». К сожалению, в данной статье круг уполномоченных органов несколько отличается от перечня, предусмотренного в ст. 111 НК РФ («финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти»), что значительно ограничивает возможности налогоплательщика ссылаться на ст. 111 НК РФ. Кроме того, необходимо ответить на вопрос, можно ли отнести данные письменные разъяснения в пределах своей компетенции к неправомерным? Так как выполнение полученного письменного разъяснения не становится обязанностью налогоплательщика, то данный акт нельзя отнести ни к нормативному, ни к индивидуальному акту управления, следовательно, о его неправомерности говорить можно с очень большой натяжкой.

Тем не менее, несмотря на указанные неясности до 2013 года компенсировать ущерб налогоплательщика было все-таки возможно, основываясь на Постановлении Пленума ВАС РФ № 5 от 28.02.2001 (отмененном в 2013 г.), в котором предусматривалась возможность оспаривания в суде актов ненормативного характера, «к числу которых может быть отнесено и разъяснение налогового органа по вопросам налогов и сборов». Главное и существенное условие – чтобы разъяснение было подписано руководителем и касалось конкретного плательщика. «После признания такого разъяснения недействительным у налогоплательщика

появляется законная возможность требовать возмещения убытков за счет бюджета.»⁸⁰

Возвращаясь к исследованию положений статьи 111 НК РФ нельзя не рассмотреть вопрос о соотношении положений указанной статьи с п. 2 ст. 109 НК РФ: «1. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств: 1) <...>; 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;». Если предположить, что в статье 111 НК РФ содержится исчерпывающий перечень обстоятельств, исключающих виновность лица, то логично допустить, что налоговым органам для привлечения к налоговой ответственности достаточно будет установить отсутствие обстоятельств, предусмотренных ст. 111 НК РФ. Следует согласиться с мнением И.С. Иванова, который говорил о многообразии налоговых правоотношений и невозможности изложить все обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика, исчерпывающим образом⁸¹. В целом суды придерживаются подобной точки зрения. В качестве обстоятельств, исключающих наличие вины налогоплательщика, признавали, например, недобросовестные действия контрагента; изъятие бухгалтерской документации правоохранительными органами и т.д.⁸²

Изучение субъективной стороны налогового правонарушения и, соответственно, института вины неизбежно нас возвращает к необходимости определения вины также и организации. Проблемы определения вины юридических лиц будут рассмотрены в работе позже.

Завершая параграф, отметим некоторые промежуточные выводы.

По смыслу статьи 111 НК РФ психическое отношение по объективным причинам (перечисленным в данной статье) исключается из волевых процессов нарушителя, а это физически невозможно. Следует название статьи

⁸⁰ Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (утратил силу) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30959/ (Дата обращения 11.04.2018 г.)

⁸¹ Иванов И.С. Указ. соч. С. 111

⁸² Иванов И.С. Указ. соч. С. 111

111 НК РФ изменить - «Обстоятельства, освобождающие лицо от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах».

Положения статьи 109 НК РФ, определяющие обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, в части действия ее второго пункта (отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения) по отношению к положениям ст. 111 НК РФ, регламентирующей обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, носят общий характер, и, соответственно, могут применяться независимо от обстоятельств, предусмотренных в специальной норме права, то есть ст. 111 НК РФ.

§ 3. Проблемы реализации презумпции невиновности в налоговом праве

Прежде всего определим, что понимается и понималось под термином «презумпция» в науке. Словарь С.И. Ожегова определял презумпцию так: «предположение, признаваемое истинным, пока не доказано обратное»⁸³. Философ П. Кикель дает иное определение: «Презумпция - предположение, основанное на вероятности, но изначально предполагающее приоритет некой позиции»⁸⁴. Советский юридический словарь 1953 года определил данный термин следующим образом: «презумпция (лат. *presumptio* – предположение) – заключение о наличии каких-либо положений, фактов, прав субъекта на основе доказанности других положений, фактов, прав субъекта»⁸⁵.

Многие ученые-юристы исследовали в своих работах понятие правовой презумпции, среди них можно выделить Л.Л. Кругликова, О.В. Левченко, М.С. Строговича, Л.П. Смышляева, Е.Б. Тарбагаеву, Д.М. Щекина, и многих других⁸⁶. И все они приходили к схожим дефинициям, обладающих общими

⁸³ Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка. М.: Оникс. 2011. С. 601

⁸⁴ Кикель П.В. Философия: учеб пособие / П.В. Кикель. - Минск: Асар, 2009. С. 345

⁸⁵ Юридический словарь/ Гл. ред. С.Н. Братусь и др. - М.: Госюриздат, 1953. С. 598

⁸⁶ Кругликов Л.Л., Горячев И.Н. О естественных презумпциях в праве // Юридическая техника. 2012. № 6; Левченко О.В. Особенности уголовно процессуального доказывания с использованием отдельных презумпций // Вестник Оренбургского государственного университета. 2012. № 3 (139); Строгович М.С. Право обвиняемого на защиту и презумпция невиновности. Монография. Под редакцией В.М. Савицкого. М.: Наука, 1984; Смышляев Л.П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в

признаками. Во-первых, это обязательное суждение, закрепленное правовой практикой и нормативно. Во-вторых, высокая степень вероятности достоверности данного суждения. В-третьих, данное положение не требует специальных доказательств.

Правовые презумпции, по мнению В.К. Бабаева, можно подразделить на опровержимые и неопровержимые⁸⁷. Опровержимые – презумпции, которые считаются истинными, пока не установлено иное. То есть закон допускает возможность их опровержения. Неопровержимые – те, которые опровержению не подлежат. С этим делением сложно согласиться, так как из самого определения презумпции вытекает возможность оспоримости (так как речь идет о всего лишь вероятности, пусть и высокой, наступления события).

Помимо вышеуказанной классификации можно выделить следующие. Во-первых, в зависимости от способа закрепления – фактические и законные; во-вторых, по сфере действия – общеправовые, межотраслевые и отраслевые; по виду правоотношений – материально-правовые и процессуальные⁸⁸.

Кроме этого, в различных отраслях права встречается частный случай правовой презумпции – презумпция невиновности. Упоминание об этом можно встретить еще в воинском Уставе Петра 1 от 1715 года⁸⁹. И на протяжении столетий данный принцип развивался. Однако, в 30-е годы 20 века в СССР данный принцип был признан чуждым советскому праву и исчез из нормативных актов вплоть до 1989 года, когда впервые был закреплён в ст. 14 Основ союзного законодательства о судеустройстве⁹⁰.

В теории права в настоящее время одним из признаков правовой презумпции считается высокая вероятность возникновения определенного

советском гражданском процессе. М.: Изд-во Моск. ун-та. 1961; Тарбагаева Е.Б. Роль законных презумпций в процессе судебного доказывания и познания // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1982. № 3; Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Академический правовой университет, 2002; Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький, 1974; Петрухин И.Л. Презумпция невиновности - конституционный принцип советского уголовного процесса // Советское. государство и право. 1978 и др.

⁸⁷ Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький, 1974. С. 97

⁸⁸ Тарбагаева Е.Б. Роль законных презумпций в процессе судебного доказывания и познания // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1982. № 3. С. 58

⁸⁹ Цит. по кн.: Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика. Учебно-практическое пособие. – М.: Проспект, 2009.

⁹⁰ Юрчак Е.В. Вина как общеправовой институт. С. 114

факта, то есть в этом случае ученые используют метод дедукции, двигаясь от общего к частному⁹¹. Однако, презумпция невиновности – отличается, наоборот, низкой степенью вероятности, так как она не может выступать типичным признаком в отношении обвиняемого. Здесь законодатель применяет индуктивный метод, двигаясь от частного к общему искусственно считая для целей правового регулирования, что невиновность присуща всем обвиняемым. Данный прием допустим в силу того, что право весьма формализовано, и объясняется это необходимостью реализации гарантии от необоснованного привлечения к ответственности (данная норма закреплена в ст. 2 Конституции РФ). Кроме того, таким образом реализуется ст. 49 Конституции: «Каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда». Данный принцип активно используется в мировой практике, однако распространяет свое действие исключительно на уголовные преступления⁹². В этом отличие российского законодательства, так как отечественный законодатель включил данный принцип и в иные отрасли права, в частности налоговое. Согласно статье 108 НК РФ «лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке».

С этим новшеством соглашаются далеко не все ученые. Так, например, В.В. Мудрых утверждает, что налогоплательщик получили больше прав, тогда как права налоговых органов оказались существенно ограничены⁹³. Развивает его мысль С.Д. Шаталов, отмечая, что применения принципа презумпции невиновности налогоплательщика может стать импульсом к развалу налоговой системы РФ, так как, к сожалению, наша страна по уровню правового сознания, уровню развития инфраструктуры государственного

⁹¹ Щекин Д.М. Указ. соч. С. 49

⁹² См.: Baskerville S. Modern collective guilt theory as rooted in English Revolution // Intern. J. of comparative sociology. Leiden, 1996.

⁹³ Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства: Учеб. пособие для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. С. 78

контроля до сих пор значительно отстает от развитых стран⁹⁴. Следует согласиться с мнением И.С. Иванова, который отмечал, что «налоговые правоотношения изначально конфликтны»⁹⁵. Так как исполнение обязанности по уплате налогов не порождает с другой стороны (от государства) ответных действий в пользу налогоплательщика. В самом определении налога применяется термин «индивидуально безвозмездный платеж», то есть никакой материальной выгоды налогоплательщик не приобретает. С учетом существования в каждом нормальном человеке стремления к накоплению, приобретению собственности реализация обязанности по уплате налога возможна психологически только «через силу». Интересен тот факт, что человек, который никогда не переступит через моральное правило «не укради», с легкостью готов недоплатить государству, то есть взять чужое и отказаться отдать свое, честно заработанное – разные с его точки зрения понятия.

Таким образом, можно говорить о том, что включение презумпции невиновности налогоплательщика в законодательство преждевременно, так как, во-первых, в России необходимо сформировать у граждан позитивное отношение к добровольной уплате налогов; во-вторых, необходимо более четко проработать механизм применения презумпции невиновности, чтобы избежать перекосов в отношении налогоплательщика.

Если говорить о наиболее спорных и проблемных аспектах практической реализации презумпции невиновности налогоплательщика, то можно отметить следующее.

Во-первых, традиционно считается, что презумпция невиновности начинает «работать» только при привлечении к ответственности налогоплательщика (иного лица). Однако, считаем, что этот момент должен возникать раньше – с момента обнаружения признаков состава налогового

⁹⁴ Шаталов С.Д. Других возможностей для снижения налоговой нагрузки сегодня нет // Российский налоговый курьер. 2009. № 11 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/27982?page=2> (Дата обращения 04.04.2018 г.)

⁹⁵ Иванов И.С. Указ. соч. С. 101

правонарушения в деянии налогоплательщика, то есть уже во время проведения выездной налоговой проверки и до составления акта.

Во-вторых, не стоит забывать, что презумпция невиновности не освобождает налогоплательщика от обязанностей, связанных с налоговым контролем, - в предусмотренных НК РФ случаях предоставлять в налоговые органы информацию и документы. В этой ситуации получается, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, однако, в соответствии с НК РФ и под угрозой применения статей 126, 128, 129, 129.1 НК РФ обязан предоставлять в налоговые органы сведения, которые могут доказать его виновность.

Здесь следует также понять, кто считает налогоплательщика невиновным до вступления в силу решения суда о привлечении к ответственности. Понятно, что это не может быть налоговый орган, выявивший соответствующее налоговое правонарушение. Он всего лишь в ходе проверки может прийти к выводу о том, что в действиях налогоплательщика отсутствует факт налогового правонарушения. Интересна в этой ситуации правовая позиция суда, ведь он не может считать налогоплательщика виновным до окончания судебного разбирательства, однако и признавать его априори невиновным также нельзя, иначе теряется смысл самого разбирательства и возникло бы противоречие с Конституцией РФ (ст. 19 и 123).

Федеральный конституционный закон «О судебной системе Российской Федерации» закрепляет следующее условие: «Все равны перед законом и судом. Суды не отдают предпочтения каким-либо органам, лицам, участвующим в процессе <...>». Учитывая действие принципа состязательности сторон в процессе, налоговые органы и налогоплательщики в процессе равны, и, соответственно, презумпция невиновности налогоплательщика, закрепленная в НК РФ, не может конкурировать с нормой, закрепленной в Федеральном конституционном законе.

К вопросу о презумпции невиновности налогоплательщика примыкает проблема взыскания налоговых санкций. Пункт 3 статьи 35 Конституции РФ

закрепляет: «Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения». До 2007 года случаи принудительного взыскания штрафа на основании решения налогового органа устанавливались п. 7 ст. 114 НК РФ, а порядок взыскания штрафа определялся в ст. 103.1 НК РФ. По решению налогового органа можно было взыскать штрафы с индивидуальных предпринимателей в сумме, не превышающей 5 000 рублей по каждому неуплаченному налогу за каждый налоговый период, и штрафы с организаций в сумме, не превышающей 50 000 рублей по каждому неуплаченному налогу за каждый налоговый период.

С 1 января 2007 г. указанные нормы не действуют. Это значит, что в Налоговом кодексе прямо не предусмотрено случаев принудительного взыскания санкций на основании решения налогового органа, и положения п. 10 ст. 46 и п. 8 ст. 47 НК РФ (в части применения данной статьи к взысканию штрафов) формально применяться не должны. Однако, Налоговый кодекс содержит косвенные упоминания о возможности бесспорного взыскания штрафа налоговым органом.

Так, в п. 1 ст. 115 НК РФ указано, что налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов в сроки, предусмотренные ст. 46 и ст. 47 НК РФ. В ст. 135 НК РФ по-прежнему установлена ответственность банка за несвоевременное перечисление налога или сбора, а также пени и штрафа. В п. 1 ст. 104 НК РФ указано, что налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании санкции, если внесудебный порядок взыскания не допускается. Это дает основание специалистам Минфина России утверждать, что в отношении всех штрафов теперь действует внесудебный порядок взыскания. Если налогоплательщик не согласен с решением о взыскании штрафа, ему необходимо в течение 10 дней после вынесения решения подать жалобу в вышестоящий налоговый орган. Эта мера приостановит взыскание штрафа до рассмотрения жалобы по существу.

Судебное взыскание налоговой санкции возможно после решения суда о признании налогоплательщика виновным. Таким образом, налоговый орган обязан доказать суду виновность налогоплательщика, при этом ничто не препятствует налогоплательщику в это время доказывать обратное – свою невиновность, предъявляя контраргументы.

Интересная ситуация возникает в случае добровольного исполнения налогоплательщиком решения налогового органа о начислении штрафа. В этом случае статья Конституции РФ, связанная с защитой частной собственности никоим образом не нарушается, так как здесь никакой принудительности изъятия нет. Однако, учитывая требования законодательства о привлечении к ответственности только виновного лица, возникает вопрос, как здесь быть с тем, что существует презумпция невиновности до момента установления судом обратного. Фактически из буквального смысла норм налогового законодательства можно говорить здесь о привлечении к налоговой ответственности невиновного.

Следует согласиться с мнением А.В. Брызгалина о том, что в данном случае решение налогового органа следует рассматривать всего лишь как обвинительное заключение в рамках предварительного расследования, которое не может влечь для налогоплательщика правовых последствий⁹⁶. Данный вывод вполне закономерен, поскольку и сам принцип презумпции невиновности взят из уголовного права, поэтому логично взять и механизм его реализации. Кроме того, факт добровольной уплаты налогового штрафа логично рассматривать как признание своей вины налогоплательщиком, в этом случае исчезает вышеназванное противоречие. Подобный подход применяется во многих развитых европейских странах и США, где налогообложение и его правовое регулирование уже давно сбалансировано и развито. Речь идет о так называемом институте соглашений о признании вины, в том числе и в налогообложении, когда в целях ускорения и упрощения

⁹⁶ Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений / Под ред. А.В. Брызгалина. - Екатеринбург: Изд-во Налоги и финансовое право, 2004. С. 89

судопроизводства между представителем обвинения и самим обвиняемым достигается соглашение о признании вины последним. Суд, не исследуя подробно всех материалов, дела выносит окончательный вердикт, устраивающий обе стороны. Эффектом в этой ситуации является ускорение судебного процесса и, как следствие, высвобождение судей; быстрое привлечение к ответственности, как следствие – пополнение государственного бюджета. Наибольшее распространение подобная практика получила в США в уголовном производстве, и доля уголовных дел, разрешаемых подобным образом, стабильно составляет около 90%⁹⁷.

Германия достаточно давно использует подобный механизм по мелким уголовным делам, где, как правило, в качестве наказания предполагаются денежные штрафы. Это положение закреплено в § 407 Уголовного процессуального кодекса ФРГ: «В производстве судей по уголовным делам <...>, при совершении проступков по письменному ходатайству прокуратуры правовые последствия такого деяния могут быть установлены без судебного разбирательства в виде письменного судебного приказа о наказании»⁹⁸. Главным условием здесь выступает ходатайство прокуратуры, при условии, что она «по результатам дознания не видит необходимости в судебном разбирательстве». Это ходатайство обязательно должно указывать определенные правовые последствия. И смысл такого судебного приказа абсолютно противоположен по смыслу судебному приказу, предусмотренному статье 123.1 Кодекса административного судопроизводства РФ (далее – КАС РФ), где под ним понимается: «... судебный акт, вынесенный судьей единолично на основании заявления по требованию взыскателя о взыскании обязательных платежей и санкций».

Во Франции в 1972 году был введен уголовный приказ (ст. 524 УПК Франции). В Италии пошли еще дальше – в случае признания вины и согласия

⁹⁷ Robert, A., Stidham, C., Stidham, R. Judicial Process in America / A. Robert, C. Stidham, R. Stidham. 5th ed. Congressional Quarterly, Inc., 2001. P. 313

⁹⁸ Уголовно-процессуальный кодекс ФРГ (Рабочий перевод Германского Фонда международного правового сотрудничества и Организации безопасности и сотрудничества в Европе) [Электронный ресурс] URL: http://pravo.org.ua/files/_%281%29.pdf (Дата обращения 25.04.2018 г.)

добровольной уплаты размер штрафа уменьшает вполнину (ст. 459-465 УПК Италии). В Испании можно при помощи подобного механизма вообще избежать судебного разбирательства, если обвиняемый согласится с обвинительным заключением. Однако, это согласие не является официальным признанием вины, и оно возможно на любой стадии производства (по окончании предварительного следствия; в подготовительной части судебного заседания или даже после исследования доказательств в суде). До 30% уголовных дел в Испании решается путем конформидата⁹⁹.

Мы обратились к уголовному судопроизводству других стран в целях исследования механизма презумпции невиновности, так это связано с тем, что нигде, кроме России, презумпцию невиновности не применяют к налоговым правонарушениям.

Таким образом, в мире существует огромное количество схожих процедур упрощения судопроизводства по делам о правонарушениях и преступлениях небольшой тяжести. Цель применения их одинакова – максимальное ускорение производства по делу, сокращение трудозатрат управомоченных органов, пополнение казны, и при этом, без ущемления чьих-либо прав, что является весьма значимым в условиях развитого гражданского общества.

Мировой опыт возможно использовать и в нашей стране, поскольку подобный механизм по уплате добровольно штрафа очень похож на предусмотренный ст. 104 НК РФ. Однако, необходимо определиться с правовым положением налогового органа, так как при использовании подобного механизма, придется признать, что налоговый орган не вправе назначать налоговые санкции, что противоречит статьям 101 НК РФ (пункт 7), где определяется, что руководитель в решении назначает штраф, и статье 105 НК РФ, где говорится, что суды лишь принимают решение о взыскании налоговых санкций по иску налогового органа. Привлечение

⁹⁹ Kucherov I.I. The Federal Service for Economic and Tax Crimes // Sudebnik. Edited by William E. Butler. London: Wildy, Simmonds & Hill Publishing, 2003. P. 45

налогообязанного лица к ответственности за налоговое правонарушение включает в себя несколько стадий: сбор и исследование доказательств; решение вопроса о виновности и наложение на лицо санкции. Фактически суд лишь проверяет законность решения налогового органа, где обязательно дана юридическая квалификация деяния, установлена вина и ее форма. Таким образом, в отличие от уголовного процесса, органом, применяющим нормы о привлечении к налоговой ответственности, является налоговый орган, а не суд.

В случае добровольного исполнения требования об уплате налогового штрафа, в отличие от опыта зарубежных стран, считается, что налогоплательщик признал свою вину в совершении налогового правонарушения и соглашается с дополнительными лишениями (согласно ст. 112 НК РФ лицо считается подвергнутым налоговой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения о привлечении к налоговой ответственности). Здесь остается открытым вопрос, может ли налогоплательщик после добровольного исполнения налоговой санкции обжаловать решение налогового органа о привлечении его к налоговой ответственности? Налоговое законодательство не дает прямого ответа. Так, в ст. 139 НК РФ устанавливается срок для административной жалобы и указывается адресат для нее - только в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. В ст. 138 НК РФ предусмотрена возможность подачи иска в соответствующий суд в зависимости от статуса налогоплательщика (индивидуальный предприниматель или нет, юридическое лицо). Соответственно, согласно ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ заявление может быть подано в течение 3 месяцев «со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов...». Аналогичная норма содержится в ст. 219 КАС РФ: «...административное исковое заявление может быть подано в суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации, иному лицу стало известно о нарушении их прав, свобод и законных интересов».

Таким образом, у налогоплательщика, добровольно уплатившего налоговую санкцию, сохраняется в течение трех месяцев право на подачу жалобы или иска в установленном законодательством порядке. По истечении данного срока данный субъект останется наказанным, обвиняемым, но невиновным.

Завершая параграф, отметим несколько промежуточным выводом.

В мире существует огромное количество процедур упрощения судопроизводства по делам о правонарушениях и преступлениях небольшой тяжести. Цель применения их одинакова – максимальное ускорение производства по делу, сокращение трудозатрат управомоченных органов, пополнение казны, и при этом, без ущемления чьих-либо прав, что является весьма значимым в условиях развитого гражданского общества. Думается, что следует подобный механизм с некоторыми модификациями применять в России в рамках привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Очевидно, что принцип презумпции невиновности в отношении налогоплательщика, который по аналогии был «взят» из уголовного судопроизводства, входит в противоречие с налоговым законодательством в целом, и поэтому он должен быть существенно модифицирован. Безусловное распространение презумпции невиновности на налоговые правоотношения невозможно, так как меры налоговой ответственности, в отличие от уголовных, не предусматривают такие ограничения прав нарушителя, как, например, лишение свободы. Необходимо внести изменения в налоговое законодательство, предусмотрев право для налоговых органов при привлечении к налоговой ответственности, определять вину налогоплательщика, с обязательным последующим судебным контролем.

§ 4. Проблемы определения вины юридического лица в налоговом правонарушении

Денежные средства, собираемые государством при помощи налогообложения физических и юридических лиц, по мнению большинства ученых составляют основной доход бюджетной системы Российской Федерации. Таким образом, для нормального функционирования системы государственного управления и решения всех задач, стоящих перед государственной и муниципальной властью, необходимо обеспечить собираемость налогов и иных платежей в размере 100%. При этом, основное бремя налогообложения ложится на плечи юридических лиц. Естественно, службы налогового мониторинга основное внимание уделяют контролю за уплатой налогов и сборов с юридических лиц. Статистика, предоставляемая налоговыми органами ежегодно по проведению выездных налоговых проверок, показывает, что по их результатам доначисляются по решению налоговых органов огромные суммы (так, в 2016 году сумма доначислений по налогам с организаций составила 863,8 млрд. рублей)¹⁰⁰.

Схожие во всем мире конструкции юридического лица и их организационные возможности позволяют организациям активно уклоняться от уплаты налогов, поэтому, и наша страна не исключение, налоговое законодательство многих развитых стран пошло по пути внедрения юридической ответственности юридических лиц. В настоящее время институт уголовной ответственности юридических лиц предусмотрен законодательством таких развитых стран, как: Франция, Бельгия, Дания, Япония, Канада, США, Южная Корея, Голландия, Норвегия, Австрия и др. Административная ответственность юридических лиц закреплена в нормативных правовых актах Германии, Италии, Португалии.

¹⁰⁰ Брызгалов А.В. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2016 год // Налоги и финансовое право. 2017. № 4. С. 8

Правоприменительная практика Европейского союза подтверждает широкое применение института юридической ответственности организаций¹⁰¹.

С учетом того, что в российском законодательстве институт ответственности юридического лица внедрен в административное, налоговое, финансовое законодательство, можно говорить о значимости данной проблематики для юридической науки в целом. До сих пор в отечественной правовой науке отсутствуют общие подходы к определению вины юридического лица, что, конечно же, не способствует формированию единообразного подхода в правоприменительной практике¹⁰².

Наибольшую проблему в определении понятия вины юридического лица вызывает само понимание вины как психического отношения лица, что в отношении организации, как правовой фикции, буквально сделать невозможно. Следовательно, классический подход к определению вины организаций здесь неприменим в чистом виде.

Существующие в настоящее время концепции вины юридического лица в отечественной науке можно разбить на две, носящие наиболее общий характер: субъективно-правовая и объективно-правовая¹⁰³. В соответствии с первой – используется понятие субъективной вины, которая выражается в психическом отношении организации в лице ее уполномоченных должностных лиц (законных представителей) к противоправному деянию, совершенному этой организацией и его правовым последствиям негативного характера. Именно подобный подход и применен законодателем в определении вины организации-налогоплательщика в п. 4 ст. 108 НК РФ: «Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия

¹⁰¹ Антонова Е.Ю. Юридическое лицо как субъект преступления: опыт зарубежных стран и перспективы применения в России: Автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.08. Владивосток, 1998. С. 15

¹⁰² См.: Самылов И.В. Особенности определения вины организации в российском праве. // Вестник Пермского университета. 2013. № 1; Архипов С.И. Юридическое лицо как правовая конструкция // Вестник УГТУ-УПИ: экономика и право. 2005. №1; Богаева Н.В. Определение вины юридических лиц // Хозяйство и право. 2007. № 6

¹⁰³ Никифоров А.С. Юридическое лицо как субъект преступления и уголовной ответственности. 2-е изд. М., 2003. С. 109

(бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Согласно второй концепции вводится термин «объективная вина», то есть вина обусловлена объективной стороной правонарушения и зависит от конкретных противоправных действий (бездействия) юридического лица¹⁰⁴. Данный подход был использован законодателем в п. 2 ст. КоАП РФ: «Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых <...> предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению». Также в гражданском законодательстве РФ можно увидеть подобный подход к вине организаций, сформулированный «от противного»: «...Лицо признается невиновным, если при той степени заботливости и осмотрительности, какая от него требовалась по характеру обязательства и условиям оборота, оно приняло все меры для надлежащего исполнения обязательства» (п.1 ст. 401 ГК РФ).

Наибольшее развитие субъективно-правовая концепция к пониманию вины юридического лица получила в советский период времени и до сих пор, как мы можем видеть по НК РФ, является актуальной. Отметим, что в налоговом законодательстве эта концепция была реализована лишь в 1998 году в связи с принятием части 1 НК РФ. До этого подобный подход существовал лишь в науке отечественного права¹⁰⁵.

Вина юридического лица определяется через «проекцию» вины его должностных лиц, таким образом можно говорить, что вина организации понимается как главенствующее в коллективе (руководящем составе) психическое отношение к содеянному. Данный подход объясняется тем, что работники организации ограничены в своей деятельности служебными

¹⁰⁴ Ковалева Е.Л. Правовая природа объективно-противоправных деяний // Закон и право. 2001. №8. С. 34; Минникес И.А. Объективно-противоправное деяние. // Российский юридический журнал. Екатеринбург: Изд-во УрГЮА. 2008. № 2. С. 19

¹⁰⁵ Иванов И.С. Указ. соч. С. 101

обязанностями, а также подконтрольны самой организации, то есть не могут здесь выступать в качестве самостоятельных субъектов налоговых отношений. При таком подходе главенствующее место в организации принадлежит руководящему составу, именно руководитель выражает волю организации вовне, в том числе и в налоговых отношениях. Еще в 2003 году юрист Колесниченко Ю.Ю. правильно отмечал: «...рассмотрение вины юридического лица <...> посредством субъективного подхода <...> позволяет определить вину юридического лица через вину его коллектива, но не всего коллектива, а только той его части, которая является носителем доминирующей воли <...>. Носитель доминирующей в коллективе воли - администрация юридического лица, ее полномочные должностные лица <...>, виновность которых является основой для признания организации виновной и привлечения к административной ответственности»¹⁰⁶.

Однако, при всей привлекательности подобного психологического подхода возникают определенные трудности, как теоретического плана, так и практического.

Так, согласно п. 1 ст. 9 НК РФ самостоятельными участниками налоговых правоотношений признаются «...организации и физические лица, признаваемые в соответствии с настоящим Кодексом налогоплательщиками <...>». Также следует учесть и положения статьи 28 НК РФ, где определяется, что «действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, признаются действиями (бездействием) этой организации». На практике часто бывают неприятные ситуации, когда формально должностными лицами и (или) законными представителями организации-налогоплательщика числятся люди, не подозревающие об этом, то есть их данные были использованы именно для

¹⁰⁶ Колесниченко Ю.Ю. Некоторые аспекты вины юридических лиц, привлекаемых к административной ответственности // Журнал российского права. М.: Норма. 2003. № 1. С. 76

уклонения от административной, налоговой, уголовной, гражданской ответственности.

Определимся, что понимается в законодательстве под руководящим составом организации. Согласно ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете»: «ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта». В пункте 3 вышеуказанной статьи закрепляется обязанность руководителя официально возложить обязанность по ведению учета на главного бухгалтера: «Руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета». Главный бухгалтер непосредственно в своей деятельности подчиняется руководителю организации и выполняет распоряжения последнего. Таким образом, можно выделить как минимум два должностных лица организации, которые будут отвечать за действия организации в рамках нарушения правил ведения бухгалтерского (как следствие – налогового учета). Отметим, что в каждом конкретном случае все же необходимо выяснять все обстоятельства дела, в том числе и определять круг должностных лиц или ее представителей, действия которых (бездействие) повлекли за собой совершение налогового правонарушения организацией.

Если через поисковик попытаться выявить судебные акты в системе «Консультант+», где идет хотя бы упоминание вины организации в налоговых правонарушениях, то мы придем к неутешительному выводу: из более чем 400 тысяч правовых актов лишь в 200 с небольшим встретилось подобное указание (решения арбитражных судов различного уровня). А это означает только одно – суды без отражения вины в своем постановлении вынесли решение по поводу налогового спора. Если подобное решение в пользу юридического лица, то никаких проблем здесь нет и понятно, почему отсутствует указание на вину. Но, как правило, данные решения выносят в

пользу налоговых органов, соответственно, здесь нельзя говорить о реализации принципа правосудия в полном смысле этого слова. Анализ подобных судебных актов показывает, что в мотивировочной части отсутствует указание на должностное лицо, которое своими действиями привело организацию к совершению налогового правонарушения; не отражается форма вины организации. Здесь можно говорить о позиции арбитражных судов, согласно которой они придерживались концепции объективной вины (о которой мы уже говорили чуть ранее). Еще в 1999 году заместитель Председателя Высшего Арбитражного Суда РФ О.В. Бойков в своей статье отметил: «Неосторожная вина налогоплательщика всегда присутствует <...>»¹⁰⁷. Арбитражные суды очень часто при описании элементов вины в налоговом правонарушении ограничивались стандартными фразами о том, «...что при совершении рассматриваемых нарушений налогового законодательства должностными лицами организации не выполнялись требования нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и определения объектов налогообложения, о чем свидетельствуют материалы проверки...»¹⁰⁸. Считаем, что обязательно следует в мотивировочной части судебного решения подробно раскрывать субъективную сторону налогового правонарушения, совершенного юридическим лицом, в том числе указывать, какое должностное лицо своими действиями (бездействием) способствовало совершению налогового правонарушения.

Вследствие наличия подобной судебной практики не вызывает сомнений то, что налоговым органам гораздо легче и проще привлечь к налоговой ответственности организацию, чем работать в рамках административного производства по привлечению к административной ответственности должностных лиц организации. Ведь взыскание налоговых санкций с организаций достаточно упрощено и «... на доказывании вины должностных

¹⁰⁷ Бойков О.В. Налоговые споры в практике арбитражных судов // Российская юстиция. 1999. №11. С. 6

¹⁰⁸ Там же. С. 7

лиц суды не настаивают...»¹⁰⁹. Более того, налоговый орган совершенно не заинтересован в определении конкретных должностных лиц организации и степени их вины, так как здесь им пришлось бы в большей степени работать с нормами КоАП РФ, доказывать вину в суде общей юрисдикции и если данным судом вина должностного лица не будет доказана, то, соответственно, станет невозможным и взыскание налогового штрафа с организации. Таким образом, в арбитражных судах мы видим в действии объективно-правовой подход: перерасчет налоговым органом налоговой базы, что автоматически выявляет событие налогового правонарушения, из которого вытекает недоимка, трансформируемая в вину организации.

Как показывает судебная практика, проблем с квалификацией умысла в отношении организаций у налоговых органов не возникает, так как при доказательстве его уже имеются неоспоримые доказательства в виде вступившего в законную силу приговора суда в отношении должностного лица организации в рамках уголовного дела (материалы встречной проверки; свидетельские показания; заключения экспертов; документы первичного бухгалтерского учета). Иначе обстоит дело с неосторожной формой вины организации. Неосторожность здесь проявляется, по мнению налоговых органов, например, в непроявлении должной предусмотрительности при выборе контрагентов, в том числе и в связи с получением от последних первичных документов (накладные, договоры, акты, счета, счета-фактуры), на которых стоят подписи должностных лиц, впоследствии поставленные судом под сомнение¹¹⁰.

Выше мы уже упоминали концепцию вины в рамках объективно-правового подхода, который четко нашел свое нормативное закрепление в гражданском и административном законодательстве. При рассмотрении вины в рамках административной ответственности следует напомнить, что субъектами налоговой ответственности выступают организации, а в КоАП РФ

¹⁰⁹ Бойков О.В. Указ. соч. С. 8

¹¹⁰ Нагорная Э.Н. Указ.соч. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/commlaw/1157> (дата обращения 27.01.2018).

за нарушение законодательства о налогах и сборах закреплена административная ответственность должностных лиц данных организаций. При этом, и у налоговых правонарушений, и у данных административных правонарушений - общий объект правонарушения и между ними существует связь (совершение административного правонарушения в области налогов и сборов предполагает и совершение налогового правонарушения).

Административным законодательством закреплён принцип виновной ответственности юридических лиц и в ст. 2.1. КоАП РФ дается четкое определение вины организации (приводили выше). В нем основной упор делается на противоправность его действий при наличии возможности действовать правомерным образом. Можно согласиться с Ю.Ю. Колесниченко, который пришел к выводу, что «вина юридического лица связана <...> с выходом его за пределы правоспособности либо надлежащим распоряжением ею...»¹¹¹. С объективной позиции вина юридического лица в административном правонарушении рассматривается с позиции уполномоченного государственного органа, который вправе накладывать административное взыскание. Именно этот юрисдикционный орган и определяет, имелась ли объективно возможность у юридического лица выполнить определённые действия и избежать совершения административного правонарушения. Кроме того, объективный подход к определению вины отвечает и требованиям справедливости, так как на основании статьи 2.1. КоАП РФ судебные органы в каждом случае обязаны определить перечень всех необходимых мер, которые должна была предпринять организация для надлежащего выполнения обязательства или предотвращения вреда, а также установить, были ли предприняты все эти меры.

Завершая параграф подведем некоторые промежуточные итоги. Законодатель в налоговых правоотношениях развивая и дальше субъективный подход к определению вины должен более четко «прописать» механизм

¹¹¹ Колесниченко Ю.Ю. Указ. соч. С. 79

выявления вины организации-налогоплательщика. Кроме того, реализация подобного подхода станет возможной, при условии выполнения судами и налоговыми органами определенного алгоритма действий при привлечении к налоговой ответственности организаций. Во-первых, решение налогового органа в описательной части должно раскрывать, какими должностными лицами было совершено противоправное деяние, приведшее к совершению налогового правонарушения юридическим лицом, а также указана форма вины. Во-вторых, арбитражный суд должен обязательно исследовать доказательства вины вышеуказанных должностных лиц и отразить эти исследования в судебном акте. Также нельзя забывать о наличии презумпции невиновности, поэтому налоговый орган обязан доказывать, как достоверность своих выводов, так и несостоятельность возражений обвиняемого.

Как второй вариант, можно предложить законодателю унифицировать свою позицию в различных отраслях права и, соответственно, нормативно закрепить объективный подход в налоговых правоотношениях. В науке есть мнение, что различие в подходах в административном, гражданском и налоговом законодательствах мешает правовому регулированию, да и процесс восприятия вины рядовым налогоплательщиком сильно затруднен.

Заключение

В ходе исследования, проведенного по проблемам субъективной стороны налогового правонарушения, был сделан ряд выводов.

Налоговые правонарушения закреплены исключительно в Налоговом кодексе РФ.

В целях индивидуализации наказания за налоговые правонарушения необходимо предусмотреть в НК РФ альтернативные и относительно определенные санкции в качестве мер налоговой ответственности.

Законодательно следует признать пени мерой налоговой ответственности, что позволит усилить права налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных налогоплательщиков.

В нормативное определение налогового правонарушения следует включить наряду с прочими признаками общественной опасности, так как неуплата налогов и прочих сборов массово влечет за собой невыполнение функций государством и, как следствие, экономическая дестабилизация внутри страны. В большинстве развитых стран уклонение от уплаты налогов в той или иной форме отнесены к правонарушениям, посягающим на национальную безопасность.

Для определения субъекта налоговых правонарушений используются категории и понятия как межотраслевого характера (например, юридическое лицо, должностное лицо), так и сугубо специфичные, присущие исключительно для целей налогообложения (налогоплательщик, налоговый агент и проч.).

Необходимо в дальнейшем провести унификацию соответствующих норм в отраслях публичного цикла, а на данном этапе хотя бы скорректировать статью 111 НК РФ: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло не могло осознавать характер своих действий или руководить ими вследствие болезненного состояния, исключаяющего возможность исполнить налоговую

обязанность. Наличие или отсутствие вышеуказанного состояния проверяется компетентными органами посредством истребования документов от медицинских учреждений, проведения экспертиз, показаний свидетелей, а также иными способами».

Перечень субъектов налоговых правонарушений достаточно широк и специфичен, это связано с особенностями отдельных правонарушений и теми обязанностями, которые налоговое законодательство возлагает на тех или иных участников налоговых правоотношений.

Главенствующее и обязательное место в субъективной стороне любого правонарушения, в том числе и налогового, занимает вина правонарушителя. Анализируя конкретные составы налоговых правонарушений легко видеть, что законодатель вообще не учитывает такие признаки субъективной стороны, как мотив, цели, эмоциональное состояние.

Законодателю следует изменить определение формы вины, учитывая осознание не общей противоправности деяния, а осознание степени общественной опасности этого деяния.

Следует четко разграничить в составе каждого налогового правонарушения деяние с неосторожной формой вины и деяние, совершенное умышленно, так как степень общественной опасности этих деяний несопоставима и наказание должно быть соразмерно.

Правоприменитель до вступления в силу НК РФ фактически игнорировал вину при установлении ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Указание же в одной из статей закона «Об основах налоговой системы в РФ» (ст.13) на умысел ситуации в корне изменить не могло.

На сегодняшний день, концепция безвиновной ответственности для налоговых правоотношений категорически неприемлема, что подтверждается прямым указанием в статье 106 НК РФ, где вина указывается как необходимый элемент налогового правонарушения.

По смыслу статьи 111 НК РФ психическое отношение по объективным причинам (перечисленным в данной статье) исключается из волевых процессов нарушителя, а это физически невозможно. Следует скорректировать название статьи 111 НК РФ: «Обстоятельства, освобождающие лицо от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах».

Положения статьи 109 НК РФ, определяющие обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, в части действия ее второго пункта (отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения) по отношению к положениям ст. 111 НК РФ, регламентирующей обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, носят общий характер, и, соответственно, могут применяться независимо от обстоятельств, предусмотренных в специальной норме права, то есть ст. 111 НК РФ.

В мире существует огромное количество процедур упрощения судопроизводства по делам о правонарушениях и преступлениях небольшой тяжести. Цель применения их одинакова – максимальное ускорение производства по делу, сокращение трудозатрат управомоченных органов, пополнение казны, и при этом, без ущемления чьих-либо прав, что является весьма значимым в условиях развитого гражданского общества. Думается, что следует подобный механизм с некоторыми модификациями применять в России в рамках привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Очевидно, что принцип презумпции невиновности в отношении налогоплательщика, который по аналогии был «взят» из уголовного судопроизводства, входит в противоречие с налоговым законодательством в целом, и поэтому он должен быть существенно модифицирован. Безусловное распространение презумпции невиновности на налоговые правоотношения невозможно, так как меры налоговой ответственности, в отличие от уголовных, не предусматривают такие ограничения прав нарушителя, как,

например, лишение свободы. Необходимо внести изменения в налоговое законодательство, предусмотрев право для налоговых органов при привлечении к налоговой ответственности, определять вину налогоплательщика, с обязательным последующим судебным контролем.

Законодатель в налоговых правоотношениях развивая и дальше субъективный подход к определению вины должен более четко «прописать» механизм выявления вины организации-налогоплательщика. Кроме того, реализация подобного подхода станет возможной, при условии выполнения судами и налоговыми органами определенного алгоритма действий при привлечении к налоговой ответственности организаций. Во-первых, решение налогового органа должно включать сведения о должностных лицах юридического лица, совершивших противоправное деяние, приведшее к совершению налогового правонарушения юридическим лицом, а также указана форма вины. Во-вторых, арбитражный суд должен обязательно исследовать доказательства вины вышеуказанных должностных лиц и отразить эти исследования в судебном акте. Также нельзя забывать о наличии презумпции невиновности, поэтому налоговый орган обязан доказывать, как достоверность своих выводов, так и несостоятельность возражений обвиняемого.

Как второй вариант, можно предложить законодателю унифицировать свою позицию в различных отраслях права и, соответственно, нормативно закрепить объективный подход в налоговых правоотношениях. В науке есть мнение, что различие в подходах в административном, гражданском и налоговом законодательствах мешает правовому регулированию, да и процесс восприятия вины рядовым налогоплательщиком сильно затруднен.

Список используемых источников

Нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
2. Федеральный конституционный закон от 31.12.1996 г. № 1-ФКЗ (ред. от 05.02.2014) «О судебной системе Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_12834/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ) 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 23.04.2018 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 14.05.2018) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/ (Дата обращения 31.04.2018 г.)
5. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ) от 30.12.1994 г. № 51-ФЗ. Часть 1. [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_5142/ (Дата обращения 31.04.2018 г.)
6. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 г. № 21-ФЗ (ред. от 28.12.2017 г.)

- [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_176147/ (Дата обращения 31.04.2018 г.)
7. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 23.04.2018, с изм. от 25.04.2018) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (Дата обращения 31.04.2018 г.)
8. Кодекс внутреннего водного транспорта РФ от 07.03.2001 № 24-ФЗ (ред. от 29.12.2017) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30650/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
9. Приказ ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444@ «Об утверждении Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55643/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

Международные правовые акты:

10. Международная конвенция ООН о договорах международной купли-продажи товаров (Заключена в г. Вене 11.04.1980) (вместе со "Статусом Конвенции Организации Объединенных Наций о договорах международной купли-продажи товаров (Вена, 11 апреля 1980 года)" (по состоянию на 17.05.2016)) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_2648/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
11. Международная конвенция об упрощении и гармонизации таможенных процедур (совершено в Киото 18.05.1973) (в ред. Протокола от 26.06.1999) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL:

http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_106124/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)

Правовые акты других государств:

12. Уголовно-процессуальный кодекс ФРГ (Рабочий перевод Германского Фонда международного правового сотрудничества и Организации безопасности и сотрудничества в Европе) [Электронный ресурс] URL: http://pravo.org.ua/files/_%281%29.pdf (Дата обращения 25.04.2018 г.)

Правовые акты Конституционного Суда РФ:

13. Постановление Конституционного Суда РФ № 2-П от 19 января 2016 г. «По делу о проверке конституционности подпункта "а" пункта 22 и пункта 24 статьи 5 Федерального Закона от 28 июня 2014 года № 188-ФЗ "О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования" в связи с запросами арбитражного суда города г. Москвы и арбитражного суда Пензенской области» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_192623/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
14. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2001 г. № 257-0 «По жалобе Красноярского филиала ЗАО "Коммерческий банк "Ланта - Банк" на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_35244/ (Дата обращения 21.03.2018 г.)
15. Определение Конституционного Суда РФ от 09.12.2002 г. № 377-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Смирнова Валентина Михайловича на нарушение его конституционных прав положениями части пятой статьи 8 и статьи 15 Закона Российской

Федерации "О плате за землю"» [Электронный ресурс] // СПС «Гарант»
URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/6068446/> (Дата обращения 21.03.2018 г.)

16. Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2000 г. № 244-0 «По жалобам граждан А.И. Косика и Т.Ш. Кенчхадзе на нарушение их конституционных прав положениями абзаца шестого статьи 6 и абзаца второй части первой статьи 7 Закона Российской Федерации "О применении контрольно - кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением"» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+».
URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29964/ (Дата обращения 11.04.2018 г.)

Практика Высшего арбитражного суда РФ

17. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 41 и Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 9 от 11.06.1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_23586/ (Дата обращения 11.04.2018 г.)
18. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2012 № 09АП-32134/2012-АК, 09АП-32135/2012-АК по делу № А40-43376/12-120-410 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB009&n=438868#06922439931295297> (Дата обращения 11.04.2018 г.)
19. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28.11.2012 г. № Ф03-5268/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=ADV&n=65924#03210597871346761> (Дата обращения 11.04.2018 г.)

20. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 27.05.2016 № Ф05-6496/2016 по делу № А40-84402/2015 [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=AMS&n=245357#07180855596329454> (Дата обращения 11.04.2018 г.)
21. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 26.11.2012 г. № А48-1190/2012 [Электронный ресурс] // СПС «Гарант» URL: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/40035072/> (Дата обращения 21.03.2018 г.)
22. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11 августа 2015 г. № ФО6 - 26227/2015 // Интернет-версия СПС «Гарант» <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)
23. Письмо ВАС РФ от 10.03.1994 г. № 0Щ-7/ОП-142 «О применении ответственности за нарушение налогового законодательства в части налога на добавленную стоимость» [Электронный ресурс] // СПС «Гарант» URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/10002637/> (Дата обращения 21.03.2018 г.)
24. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (утратил силу) [Электронный ресурс] // СПС «Консультант+». URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_30959/ (Дата обращения 11.04.2018 г.)

Научные труды:

25. Адлер К. Ответственность без вины в гражданском и уголовном праве. Академическая речь. Спб., 1914. 43 с.
26. Бабаев В.К. Презумпции в советском праве. Горький. 1974. 199 с.
27. Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений / Под ред. А.В. Брызгалина. - Екатеринбург: Изд-во Налоги и финансовое право, 2004. 304 с.

28. Витрук Н.В. Общая теория юридической ответственности. М.: Норма, 2009. 432 с.
29. Ворошилин Е.В., Кригер Г.А. Субъективная сторона преступления. М. 1987. 75 с.
30. Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности: Социологический и юридический аспекты. Ленинград: Изд-во Ленинградского ун-та, 1983. 142 с.
31. Еникеев М. И. Юридическая психология. С основами общей и социальной психологии: Учебник для вузов. М.: Норма. 2005. 640 с.
32. Иванов А.А. Индивидуализация юридической ответственности: правовые и психологические аспекты. М. 2003. 192 с.
33. Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика. Учебно-практическое пособие. М.: Проспект. 2009. 160 с.
34. Кикель П.В. Философия: учеб пособие / П.В. Кикель. Минск: Асар, 2009. 688 с.
35. Кинсбургская В.А. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. М.: Юстицинформ, 2013. 204 с.
36. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Нагаев А.Е., Михлин А.С., Лысак Н.В. и др. М.: ИТК «Дашков и К». 2007. 820 с.
37. Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт. 2013. 720 с.
38. Крылова Н.Е. Уголовная ответственность юридических лиц (корпораций): сравнительно-правовой анализ. Взаимодействие международного и сравнительного уголовного права: Учеб. пособие / Науч. ред. Н.Ф. Кузнецова, отв. ред. В.С. Комиссаров. М. 2009. 288 с.
39. Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. М.: Direct Media. 2013. 184 с.
40. Лунеев В.В. Субъективное вменение. М.: Спарк, 2000. 70 с.
41. Маштаков И.В. Проблемы теории правонарушения. Самара: Изд-во Самар. гуманит. акад. 2005. 160 с.

42. Михеев Р.И. Проблемы вменяемости и невменяемости в советском уголовном праве. Владивосток, 1983. 300 с.
43. Мудрых В.В. Ответственность за нарушения налогового законодательства: Учеб. пособие для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. 319 с.
44. Нагорная Э.Н. Бремя доказывания в налоговых спорах: монография. М.: Юстицинформ, 2006. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.lawmix.ru/commlaw/1157> (дата обращения 27.01.2018).
45. Никифоров А.С. Юридическое лицо как субъект преступления и уголовной ответственности. 2-е изд. М., 2003. 204 с.
46. Ожегов С.И. Толковый словарь русского языка. М.: Оникс. 2011. 750 с.
47. Рарог А.И. Проблемы квалификации преступлений по субъективным признакам. Монография. М.: Проспект, 2015. 232 с.
48. Рубинштейн С.Л. Основы общей психологии. М., СПб: Издательство «Питер», 2000. 712 с.
49. Скляр С.В. Вина и мотивы преступного поведения. СПб. 2004. 326 с.
50. Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. Монография. СПб, 2007. 950 с.
51. Шаталов С.Д. Других возможностей для снижения налоговой нагрузки сегодня нет // Российский налоговый курьер. 2009. № 11 [Электронный ресурс]. URL: <https://www.lawmix.ru/bux/27982?page=2> (Дата обращения 04.04.2018 г.)
52. Юридический словарь / Гл. ред. С.Н. Братусь и др. М.: Госюриздат, 1953. 781 с.
53. Яблочков Т.М. Понятие вины в римском праве: черты индивидуализма в учениях римских юристов о вине. М.: Лань, 2013. 36 с.

Научные статьи:

54. Архипов С.И. Юридическое лицо как правовая конструкция // Вестник УГТУ-УПИ: экономика и право. 2005. №1. С. 138-145

- 55.Богачева Н.В. Определение вины юридических лиц // Хозяйство и право. 2007. № 6. С. 31-39
- 56.Бойков О.В. Налоговые споры в практике арбитражных судов // Российская юстиция. 1999. №11. С. 6-9
- 57.Брызгалов А.В. Актуальные вопросы современного налогового контроля: анализ ситуаций и судебная практика // Налоги и финансовое право. 2014. № 12. С. 7-53
- 58.Брызгалов А.В. Судебная практика по налоговым и финансовым спорам. 2016 год // Налоги и финансовое право. 2017. № 4. С. 8-103
- 59.Голубцова Ю.А. Соотношении вины и противоправного поведения в гражданском праве // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5: Юриспруденция. 2015. №2. С. 88-95
- 60.Дубовиченко С.В. Волевые моменты умысла // Вестник Волжского ун-та им. В.Н. Татищева. 2010. №73. С. 83-93
- 61.Ковалева Е.Л. Правовая природа объективно-противоправных деяний // Закон и право. 2001. №8. - С. 34-41.
- 62.Колесниченко Ю.Ю. Некоторые аспекты вины юридических лиц, привлекаемых к административной ответственности // Журнал российского права. М.: Норма. 2003. № 1. С. 76-81.
- 63.Кругликов Л.Л., Горячев И.Н. О естественных презумпциях в праве // Юридическая техника. 2012. № 6. С. 244-251.
- 64.Левченко О.В. Особенности уголовно процессуального доказывания с использованием отдельных презумпций // Вестник Оренбургского государственного университета. 2012. № 3 (139). С. 88-91.
- 65.Липинский Д.А. Виновность деяния - общий принцип юридической ответственности // Законность. 2015. № 4 (966). С. 37-41.
- 66.Липинский Д.А. Об унификации характеристик субъекта правонарушения, умысла и неосторожности в различных нормативных правовых актах // Российская юстиция. 2016. № 8. С. 45-47.

- 67.Липинский Д.А., Великосельская И.Е. О дискуссионных проблемах понятия правонарушения // Законодательство. 2013. № 4. С. 52-56
- 68.Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Альтернативные и иные санкции в механизме дифференциации и индивидуализации финансово-правовой ответственности // Налоги и налогообложение. 2017. № 7. С. 1-20.
- 69.Липинский Д.А., Мусаткина А.А. К вопросу о субъективной стороне налоговых правонарушений // Налоги и налогообложение. 2017. № 2. С. 7-19.
- 70.Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Налоговое правонарушение: понятие и классификация // Налоги и налогообложение. 2017. № 3. С. 39-53.
- 71.Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Является ли четырехэлементная конструкция состава правонарушения общетеоретической? // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2017. № 2 (40). С. 8-15.
- 72.Лукьянова А.П. Пеня в налоговом законодательстве Российской Федерации и зарубежных стран // Публично-правовые исследования. 2015. № 3. С. 142-155
- 73.Минникес И.А. Объективно-противоправное деяние. // Российский юридический журнал. Екатеринбург: Изд-во УрГЮА. 2008. № 2. С. 19-23.
- 74.Мусаткина А.А. Проблемы законодательной регламентации форм вины по Налоговому кодексу Российской Федерации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия. Юридические науки. 2015. № 3 (22). С. 40-43
- 75.Мусаткина А.А. Юридическая природа пени в налоговом праве // Правосудие в Поволжье. 2005. № 5. С. 102-104.
- 76.Петрухин И.Л. Презумпция невиновности - конституционный принцип советского уголовного процесса // Советское государство и право. 1978. № 12. С. 18 - 26.
- 77.Рарог А.И. Вина в советском уголовном праве // Российский криминологический взгляд. 2012. № 2. С. 72-190.

- 78.Самылов И.В. Особенности определения вины организации в российском праве. // Вестник Пермского университета. 2013. № 1. С. 167-173.
- 79.Смышляев Л.П. Предмет доказывания и распределение обязанностей по доказыванию в советском гражданском процессе. М.: Изд-во Моск. ун-та. 1961. 47 с.
- 80.Спасенников Б.А., Тихомиров А.Н. К вопросу о медицинском критерии невменяемости // Вологда: Изд. Волог. ин-та права и экон. ФСИН России. Вестник института: преступление, наказание, исправление. 2014. № 1 (25). С. 7-12.
- 81.Строгович М.С. Право обвиняемого на защиту и презумпция невиновности. Монография. Под редакцией В.М. Савицкого. М.: Наука. 1984. 143 с.
- 82.Тарбагаева Е.Б. Роль законных презумпций в процессе судебного доказывания и познания // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 1982. № 3. С. 58-59.
- 83.Хужин А.М. Объективное вменение за невиновное деяние: проблема научного переосмысления судебной практики // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2010. № 1 (12). С.187-190.
- 84.Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Учебное пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Академический правовой университет, 2002. 252 с.
- 85.Юрчак Е.В. Концепции вины в юридической науке // Актуальные проблемы российского права. 2015. №7. С. 21-26.

Диссертации и авторефераты:

- 86.Антонова Е.Ю. Юридическое лицо как субъект преступления: опыт зарубежных стран и перспективы применения в России: Автореф. дис. .канд. юрид. наук: 12.00.08. Владивосток, 1998. 24 с.

87.Дмитриева О.В. Ответственность без вины в гражданском праве: Автореф. дис. .канд. юрид. наук: 12.00.03. СПб., 1996. 21 с.

88.Юрчак Е.В. Вина как общеправовой институт: Дис. .канд. юрид. наук: 12.00.01. Москва: МГЮА. 2015. 276 с.

Литература на иностранных языках:

89.Aaron H.J., Pechman A.J. How Taxes Affect Economic Behavior. Washington. D.C. The Brookings Institution. 1982.

90.Baskerville S. Modern collective guilt theory as rooted in English Revolution // Intern. J. of comparative sociology. Leiden, 1996.

91.Boekhorst P. J. Tax Discrimination Permitted for Reasons of Coherence of Tax system, European Taxation, IBFD, Amsterdam. 1992.

92.Kuchеров I.I. The Federal Service for Economic and Tax Crimes // Sudebnik. Edited by William E. Butler. London: Wildy, Simmonds & Hill Publishing, 2003.

93.Miceli M. How to silence one's conscience: Cognitive defenses against the feeling of guilt // J. for the theory of social behavior. Oxford, 1998. Vol. 28. № 3.

94.Pierce, R., Shapiro, S. A., Verkuil, P. R. Administrative law and process / R. Pierce, S. A. Shapiro. 3 ed. Foundation Press, 1999. - 681 p.

95.Robert, A., Stidham, C., Stidham, R. Judicial Process in America / A. Robert, C. Stidham, R. Stidham. 5th ed. Congressional Quarterly, Inc., 2001.- 501 p.

96.Strauss, P. L. Administrative justice in the United States / P. L. Strauss. Carolina Academic Press, 2002. - 448 p.