СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ КАК ИСТОЧНИКОВ ДОХОДОВ МЕСТНЫХ БЮДЖЕТОВ

Сидоров Ю. В.

кандидат юридических наук, заведующий кафедрой административного и финансового права Уральского института управления – филиала, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия), 620990, Россия, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта, д. 66, yuriy.sidorov@ui.ranepa.ru

Лапо С. А.

аспирант кафедры административного и финансового права Уральского института управления – филиала, Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации (Россия), 620990, Россия, г. Екатеринбург, ул. 8 Марта, д. 66, lsa-jurist@mail.ru

УДК 342.9:[336.22:352](470)
ББК 67.401+67.402.23

Цель: установление разграничения ответственности за правонарушения в налоговой сфере по разным кодифицированным актам как источников формирования бюджета на муниципальном уровне.

Методы: проанализирована ответственность за правонарушения в области налогов и сборов по НК РФ и КоАП РФ с учетом действующей судебной практики и последних изменений законодательства.

Результаты и практическая значимость: в данном исследовании определены сходства и различия ответственности за правонарушения по местным налогам. При анализе судебной практики выделены дублирующие составы в кодифицированных актах.

Научная новизна: заключается в сравнительном исследовании ответственности за правонарушения в области налогов как источников доходов местных бюджетов на примерах судебной практики. Обоснована необходимость закрепления всех составов правонарушений в области налогов в КоАП РФ.

Ключевые слова: местные налоги, административная ответственность, налоговая ответственность, административное правонарушение, налоговое правонарушение.

COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS OF RESPONSIBILITY FOR VIOLATIONS OF LEGISLATION ON TAXES AND FEES AS SOURCES OF LOCAL BUDGET REVENUES

Sidorov I. V.

Candidate of Science (Law), Head of the Department of Administrative and Financial Law of the Ural Institute of Management – branch, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (Russia), 620990, Russia, Yekaterinburg, 8th March str., 66, yuriy.sidorov@ui.ranepa.ru

Lapo S. A.

post-graduate student of the Department of Administrative and Financial Law of the Ural Institute of Management – branch, Russian Presidential Academy of National Economy and Public Administration (Russia), 620990, Russia, Yekaterinburg, 8th March str., 66, lsa-jurist@mail.ru

© Сидоров Ю. В., Лапо С. А., 2017

Сидоров Ю. В., Лапо С. А.

Purpose: to establish the delineation of liability for violations in the tax sphere for various codified acts as sources of budget formation at the municipal level.

Methods: the responsibility for offenses in the field of taxes and fees on the Tax Code of the Russian Federation and the Administrative Code of the Russian Federation has been analyzed, taking into account current judicial practice and recent legislative changes.

Results and practical significance: this study identifies similarities and differences in responsibility for offenses under local taxes. In the analysis of judicial practice, duplicate compositions in codified acts were identified.

Scientific novelty: is a comparative study of the responsibility for violations in the field of taxes as sources of income of local budgets on examples of judicial practice. The necessity of consolidating all the offenses in the field of taxes in the Code of Administrative Offenses of the Russian Federation is substantiated.

Key words: local taxes, administrative responsibility, tax liability, administrative offense, tax offense.

В большей части формирование бюджета РФ обеспечивается за счет налоговых доходов от сбора налоговых поступлений. Данные доходы позволяют осуществлять государственное управление на федеральном, региональном и местном уровнях.

В статье 12 НК РФ [1, ст. 12] закреплены следующие виды налогов: федеральные, региональные и местные. В НК РФ к федеральным налогам относятся НДС, акцизы, НДФЛ, налог на прибыль организаций, НДПИ, водный налог, сборы за пользование объектами сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина [1, ст. 13].

К региональным налогам относятся налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог [1, ст. 14].

Местные бюджеты в большинстве являются дотационными и формируются за счет земельного налога, налога на имущество физических лиц, торгового сбора, которые позволяют обеспечить только необходимые расходы.

В соответствии с НК РФ основными плательщиками местных налогов являются организации, индивидуальные предприниматели и физические лица.

Ответственность за неуплату местных налогов действующими муниципальными правовыми актами не регулируется, а установлена кодифицированными актами – НК РФ [1, ст. 116–126, 132–134], КоАП РФ [2, ст. 15.1–15.11], УК РФ [3, ст. 198–199.2].

Для физических лиц, индивидуальных предпринимателей за неуплату местных налогов предусмотрена налоговая ответственность в виде пеней и штрафов, а для организаций наряду с налоговой ответственностью и административная ответственность их должностных лиц.

В научной литературе существуют разные точки зрения на определение института административной и налоговой ответственности как самостоятельной категории права.

Согласно мнению Н. Ю. Хаманевой «понятие налогового правонарушения, содержащееся в НК РФ, позволяет говорить о нем как о разновидности административного правонарушения, за совершение которого следует юридическая ответственность. По своей природе ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, установленная НК РФ, является видом административной ответственности» [4, с. 74]. Аналогичная позиция подтверждается взглядами таких ученых как М. В. Будылевой [5], Л. А. Калининой [6], Т. Л. Коробовой [7], Л. Ю. Кролис [8], , А. Ю. Шорохова [9]. Тождественность норм, закрепленных в КоАП РФ и НК РФ, приводит к сложностям, связанным с квалификацией правонарушений и разграничении ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Составы правонарушений, закрепленные в КоАП РФ и НК РФ, отличаются по объективной стороне, субъекту и субъективной стороне.

Изучением особенностей административных правонарушений в области налогов и сборов занимались А. М. Воронов [10], Э. И. Калантарова [11]. При этом институт привлечения к административной ответственности в области налогов и сборов по КоАП РФ сравнивался с институтом налоговой ответственности, предусмотренным НК РФ.

А. М. Воронов рассматривая административные правонарушения в налоговой сфере, считал, что за одно правонарушение к ответственности привлекаются сразу несколько субъектов правоотношений: юридическое лицо по нормам НК РФ, должностное или физическое лицо по нормам КоАП РФ в этом состоит разграничение ответственности по субъекту правонарушения.

С данным мнением по большинству составов можно согласиться, так как составы правонарушений,

в налоговой сфере закрепленные в КоАП РФ, НК РФ действительно идентичны и различие обусловлено субъектом, привлекаемым к ответственности. Тем не менее, в КоАП РФ также предусмотрена ответственность юридических лиц за иные категории правонарушений, что не исключает возможности переноса составов из НК РФ в КоАП РФ.

Э. И. Калантарова считает, что отличительным моментом объективной стороны является более широкая формулировка составов правонарушений, закрепленных в КоАП РФ (см., например, ст. 15.6 КоАП РФ и ст. 126 НК РФ) [11, с. 112].

Разграничения в субъективной стороне правонарушений связаны с определением формы вины. В КоАП РФ и НК РФ предусматриваются две формы вины: умысел и неосторожность. Если форма вины в виде умысла определяется одинаково, то форма вины в виде неосторожности имеет различия в КоАП РФ и НК РФ.

В КоАП РФ за совершение административного правонарушения в области налогов предусмотрены две формы вины в виде неосторожности, как самонадеянность, так и небрежность.

В НК РФ за совершение налогового правонарушения вина в форме неосторожности предусмотрена только в виде небрежности [11, с. 114].

Различия в субъективной стороне, являясь одним из критериев разграничения составов административных и налоговых правонарушений, на практике могут иметь большое значение.

Рассмотрим сходства и различия соответствующих составов правонарушений по административному и налоговому законодательству непосредственно связанные с местными налогами.

Нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, установленным налоговым законодательством, предусмотрено статьями 116 НК РФ, 15.3 КоАП РФ.

При этом объективная сторона правонарушения предусмотренного ч. 1 ст. 116 НК РФ, ч. 1 ст. 15.3 КоАП РФ в данных составах совпадает и заключается в нарушении срока подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган.

Объективная сторона по ч. 2 ст. 116 НК РФ предусматривает ответственность за ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе в целом, а ч. 2 ст. 15.3 КоАП предусматривает ответственность за нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе.

Состав налогового правонарушения, предусмотренный ч. 2 ст. 116 НК РФ никоим образом не связан с нарушением постановки на налоговый учет, а связан с ведением экономической деятельности без соответствующего контроля со стороны налоговых органов.

При этом легального определения «ведение экономической деятельности» в законодательстве не установлено, а ответственность применяется исходя из сумм доходов, полученных налогоплательщиком за соответствующий период.

Разграничение этих составов связано в первом случае с выявлением ведения деятельности налогоплательщика без постановки на учет, а во втором с выявлением подача заявления для постановки на налоговый учет с нарушением срока при осуществлении деятельности.

С введением в действие Федерального закона от 08.08.2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» [12], при регистрации юридического лица или индивидуального предпринимателя без образования юридического лица в соответствии со статьей 83 НК РФ постановка на учет осуществляется на основании сведений содержащихся в ЕГРЮЛ, ЕГРИП.

Субъектами правонарушений по НК РФ являются налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели, а по КоАП РФ –должностные лица организаций.

Субъективная сторона правонарушений выражается в форме умысла или неосторожности.

Анализ норм НК РФ и КоАП РФ показывает, что составы правонарушений являются идентичными, отличие заключается только в субъектах, привлекаемых к ответственности и размерах, предусмотренных санкциями статьей.

Состав ч. 1 ст. 116 НК РФ не работает при применении для постановки на налоговый учет в общем плане. Актуальность применения состава связана с неисполнением обязанности по постановки на учет при осуществлении определенных видов деятельности связанных с применением специальных налоговых режимов, а также обособленных подразделений, филиалов, иностранных представительств в которых созданы стационарные рабочие места в случае невыполнения юридическим лицом обязанности, предусмотренной п.4 ст. 83 НК РФ.

Арбитражная судебная практика отражает иной подход при рассмотрении данных категорий дел. Решения налоговых органов отменяются на том основании, что раз налогоплательщики поставлены на налоговый учет в инспекции, то есть ими исполнена обязанность по постановке на налоговый учет, соответственно отсутствуют основания для привлечения их к ответственности по п. 1 ст. 116 НК РФ за несвоевременную подачу заявления, предусмотренного п. 3 ст. 346.28 НК РФ [13–15].

В тоже время суды общей юрисдикции привлекают должностных лиц организации к административной ответственности по ч. 1 ст. 15.3 КоАП РФ за несвоевременную подачу заявления о постановке на налоговый

учет в качестве плательщика ЕНВД, что подтверждает судебная практика [16–18].

Ответственность за нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) предусмотрена статьями 15.5 КоАП РФ, 119 НК РФ.

Объективная сторона данных правонарушений заключается в нарушении сроков представления декларации, предусмотренных НК РФ.

Субъектами правонарушений по НК РФ являются налогоплательщики – организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, а по КоАП РФ только должностные лица организаций.

Субъективная сторона правонарушений выражается в форме умысла или неосторожности.

Состав налогового правонарушения предусматривает часть 2 ст. 119 НК РФ. Отличие от административного правонарушения заключается в объективной стороне, которая предусматривает ответственность за непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества. При этом понятие расчета финансового результата инвестиционного товарищества законодательно не закреплено и приравнивать его к понятию декларации, считаем невозможно.

Необходимо отметить, что НК РФ предусмотрены соответствующие квалифицирующие составы ст. 119.1, 119.2 НК РФ. В них объективную сторону составляет несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме (119.1 НК РФ), представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения (119 НК РФ).

При этом ч. 2 ст. 119.2 НК РФ предусматривает ответственность за умышленное представление данных сведений, что составляет субъективную сторону.

Административная ответственность за аналогичные правонарушения отсутствует, но данные составы могут быть включены в КоАП РФ при расширении диспозиции статьи 15.5 КоАП РФ.

В судебной практике квалификация связана непосредственно с нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков предоставления налоговой декларации по земельному налогу, ЕНВД в налоговый орган по месту учета [19, 20].

Таким образом, данные примеры свидетельствует об отсутствии единого подхода, позволяющего разграничить данные правонарушения по НК РФ и КоАП РФ при наличии одинаковых составов.

В настоящее время все чаще высказывается мнение о необходимости перенесения составов налоговых правонарушений их НК РФ в КоАП РФ в связи с разработкой нового проекта КоАП РФ в рамках третьей кодификации административного законодательства. Чаще всего это объясняется неоправданностью привлечения к одному виду юридической ответственности по двум самостоятельным кодифицированным актам.

С учетом вышеизложенного, целесообразно будет перенести дублирующие составы правонарушений из НК РФ в КоАП РФ, как это было сделано с перенесением составов таможенных правонарушений из ТК РФ в главу 16 КоАП РФ.

Проведенный анализ норм, изложенных в КоАП РФ и НК РФ, позволяет сделать следующие выводы:

1. Юридическая ответственность, закрепленная в КоАП РФ и НК РФ относиться к одному виду ответственности административному.

2. Составы правонарушений в КоАП РФ, НК РФ являются одинаковыми и отличаются субъектами, объективной и субъективной стороной. В связи, с чем необходимо лишь внести соответствующие изменения в КоАП РФ.

3. Административная и налоговая ответственность наступает за одно противоправное деяние, что говорит о целесообразности закрепления ответственности в области налогов в одном кодифицированном акте, в котором содержаться только охранительные нормы.

4. Наличие двух самостоятельных кодифицированных актов приводит к тому, что изменения внесенные в один нормативный акт не учитываются в другом нормативном акте, что приводит к сложностям при правовой квалификации правонарушений, неработающим составам и говорит о несогласованности данных актов.

5. Необходимо перенести составы из НК РФ в КоАП РФ, чтобы в НК РФ содержались только регулятивные нормы, а в КоАП РФ только охранительные.

-

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 №146-ФЗ (в ред. от 14.11.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References:

1. The Tax Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law of 31 July 1998 №146-FL (as amended on 14 November 2017). Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».

Литература:

2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ (в ред. от 30.10.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Уголовный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 29.07.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. *Хаманева Н. Ю.* Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах // Административная ответственность: вопросы теории и практики. М., 2005.
5. *Будылева М. В.* Административно-правовая организация ответственности за совершение налоговых правонарушений: автореф. дис. канд. юрид. наук. Хабаровск, 2004. 26 с.
6. *Калинина Л. А.* Проблемы административной ответственности за нарушение финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8. С. 33–35.
7. *Коробова Т. Л.* Правовое регулирование административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов: автореф. дис. канд. юрид. наук. Саратов, 2006. 25 с.
8. *Кролис Л. Ю.* Административная ответственность за нарушение налогового законодательства: автореф. дис. . канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1996. 18 с.
9. *Шорохов А. Ю.* Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: автореф. дис. канд. юрид. наук. М., 2003. 23 с.
10. *Воронов А. М.* Особенности административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Налоги. 2013. № 3. С. 14–20.
11. *Калантарова Э. И.* Проблема квалификации административных правонарушений в сфере налогового законодательства и применение санкции за их совершение // Материалы I Международной научнопрактической конференции «Фундаментальные и прикладные исследования в современном мире». СПб.: Стратегия будущего, 2013. С. 112–118.
12. О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей: Федеральный закон от 08.08.2001 № 129-ФЗ (в ред. от 01.01.2017). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23.11.2015 № Ф09-8444/15 по делу № А76-10300/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Постановлением Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17.09.2014 № Ф03-3656/2014 по делу № А51-34580/2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22.05.2017 № 18АП-2997/2017 по делу № А76-28497/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Постановление по делу об административном правонарушении по делу № 5-389/2017 от 19.09.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References:

2. The Code of the Russian Federation on Administrative Offenses: Federal Law of 30 December 2001№ 195-FL (as amended on 30 October 2017). Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
3. The Criminal Code of the Russian Federation: Federal Law of 13 June 1996 № 63-FL (as amended on 29 July 2017). Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
4. *Hamaneva N. Yu.* Administrative liability for violations of legislation on taxes and fees // Administrative responsibility: theory and practice. M., 2005.
5. *Budyleva M. V.* Administrative and legal organization of responsibility for the commission of tax offenses: the author's abstract. dis. Cand. law sciences. Khabarovsk, 2004. 26 p.
6. *Kalinina L. A.* Problems of administrative responsibility for violation of financial and tax legislation // Legislation. 1999. № 8. P. 33–35.
7. *Korobova T. L.* Legal regulation of administrative responsibility for offenses in the field of taxes and fees: the author's abstract. dis. Cand. law sciences. Saratov, 2006. 25 p.
8. *Krolis L. Yu.* Administrative liability for violation of tax laws: Abstract of the author. dis. . Cand. law sciences. Ekaterinburg, 1996. 18 p.
9. *Shorokhov A. Yu.* Administrative liability for offenses in the field of taxes and fees: the author's abstract. dis. Cand. law sciences. M., 2003. 23 p.
10. *Voronov A. M.* Features of administrative responsibility for offenses in the field of taxes and fees // Taxes. 2013. № 3. P. 14–20.
11. *Kalantarova E. I.* The problem of the qualification of administrative offenses in the sphere of tax legislation and the application of sanctions for their commission // Proceedings of the First International Scientific and Practical Conference «Fundamental and Applied Research in the Modern World». SPb.: Strategy of the future, 2013. P. 112–118.
12. On the state registration of legal entities and individual entrepreneurs: Federal Law of 08 August 2001 № 129-FL (as amended on 01 January 2017). Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
13. Decree of the Arbitration Court of the Urals District № F09-8444/15 of 23 November 2015 in case № A76-10300/2015. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
14. Resolution of the Arbitration Court of the Far Eastern District № F03-3656/2014 of 17 September 2014 in case № A51-34580/2013. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
15. Decision of the Eighteenth Arbitration Appeal Court of 22 May 2017 № 18AP-2997/2017 in case № A76-28497/2016. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
16. Decision on the case of an administrative offense in case № 5-389/2017 of 19 September 2017. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».

Литература:

17. Постановление по делу об административном правонарушении по делу № 3-423/2017 от 19.09.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
18. Постановление по делу об административном правонарушении по делу № 5-351/2017 от 06.09.2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
19. Постановление мирового судьи судебного участка № 16 Макушинского судебного района Курганской области от 20.11.2017 по делу № 5-631/2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
20. Постановление мирового судьи судебного участка № 2 Бардымского судебного района Пермского края от 16.11.2017 по делу № 5-901/2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References:

17. Decision on the case of an administrative violation in the case № 3-423/2017 of 19 September 2017. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
18. Decision on the case of an administrative violation in the case № 5-351/2017 of 06 September 2017. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
19. Decision of the magistrate of the judicial section № 16 of the Makushinsky legal district of the Kurgan region on 20 November 2017 in case № 5-631/2017. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».
20. Decision of the magistrate of the judicial section № 2 of the Bardym Judicial District of the Perm Krai dated 16 November 2017 in case № 5-901/2017. Access from the ref.-legal system «ConsultantPlus».