ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ АДМИНИСТРАТИВНЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ КАК ИСТОЧНИКОВ МЕСТНЫХ ДОХОДОВ

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, 66, lsa-jurist@mail.ru

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, 66, yuriy.sidorov@ui.ranepa.ru

УДК 342.9:[336.22:352]
ББК 67.401+67.402.23

Предмет: предметом статьи являются проблемы правового и организационного характера, связанные с квалификацией административных правонарушений в области налогов и сборов как источников формирования местных доходов.

Методы: проведен теоретико-правовой анализ проблем квалификации административных правонарушений, связанных с привлечением к административной ответственности в области налогов. Исследуются правовые основы, юридические составы указанных административных правонарушений, их основные виды и особенности квалификации должностными лицами налоговых органов и судебных органов.

Результаты и практическая значимость: по итогам исследования, сделан вывод, что в настоящее время для надлежащей квалификации правонарушений в налоговой сфере необходимо закрепить составы правонарушений по налогам и сборам в одном нормативном правовом акте – КоАП РФ.

Научная новизна: заключается в предложении по решению проблем квалификации административных правонарушений в рассматриваемой сфере путем унификации юридической ответственности в области налогов и сборов.

Ключевые слова: административное правонарушение, административная ответственность, квалификация, налоговое правонарушение, налоговая ответственность.

PROBLEMS OF QUALIFICATION OF ADMINISTRATIVE OFFENSES IN THE FIELD OF TAXES AND FEES AS SOURCES OF LOCAL INCOMES

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, March 8 str., 66, lsa-jurist@mail.ru

Sidorov Yu. V.

candidate of Law, Head of Department 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, March 8 str., 66, yuriy.sidorov@ui.ranepa.ru

© Лапо С. А., Сидоров Ю. В., 2018

Лапо С. А., Сидоров Ю. В.

Subject: The subject of the article is legal and organizational issues related to the qualification of administrative offenses in the field of taxes and fees as sources of local income generation.

Methods: a theoretical and legal analysis of the problems of qualification of administrative offenses related to bringing to administrative responsibility in the field of taxes. The legal framework, the legal composition of these administrative offenses, their main types and peculiarities of qualification by officials of tax authorities and judicial bodies are investigated.

Results and practical significance: according to the results of the study, it was concluded that at the present time for proper qualification of offenses in the tax field it is necessary to fix the offenses on taxes and fees in one regulatory legal act – the Administrative Code of the Russian Federation.

Scientific novelty: lies in the proposal to solve the problems of qualifying administrative offenses in the considered area through the unification of legal liability in the field of taxes and fees.

Key words: administrative offense, administrative responsibility, qualification, tax offense, tax liability.

В настоящее время, в условиях экономических санкций пополнение доходной части местного бюджета является одним из приоритетных направлений деятельности Федеральной налоговой службы РФ, которое достигается, в том числе путем пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Нормы НК РФ [1] устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации и носят регулятивный характер для соответствующей группы общественных отношений.

Для контроля и надзора за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов созданы налоговые органы.

В Постановлении Правительства РФ от 30.09.2004 №506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [2] определено, что налоговые органы применяют предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства о налогах Российской Федерации.

При этом следует отметить, что, несмотря на многочисленные изменения, внесенные как в налоговое, так и административное законодательство, количество административных правонарушений в налоговой сфере остается значительным.

Как показывают статистические данные ФНС России по Свердловской области [3] в 2010 году в отношении должностных лиц организаций было составлено 12 780 протоколов об административных правонарушениях, в 2011 году – 9 210, в 2013 году – 10 705, за нарушение законодательства о применении контрольно-кассовой технике в 2014 году – 3214 (по РФ – 142 692), в 2015 году – 3208 (по РФ – 149 840), в 2016 году – 3294 (по РФ – 134 564), в 2017 году по РФ – 63 035.

Наибольшее количество административных дел связано с нарушением сроков постановки на налоговый учет, нарушением сроков представления налоговых деклараций, непредставлением (несообщением) сведений необходимых для осуществления мероприятий налогового контроля, правовое регулирование которых в отношении должностных лиц организаций осуществляется статьями 15.3, 15.5, 15.6 КоАП РФ [4], наряду с составами административных правонарушений по ст. 15.4, 15.7, 15.8, 15.9, 15.11 КоАП РФ, а в отношении юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, налоговых агентов, соответствующими статьями НК РФ.

Составы административных правонарушений, как правило, связаны с осуществлением налогового контроля за хозяйствующими субъектами, деятельность которых направлена на получение прибыли, которая формирует доходную часть местного бюджета.

Для анализа проблем квалификации административных правонарушений необходимо определить, что подразумевается под квалификацией административного правонарушения.

В научной литературе категория «квалификация административного правонарушения» рассматривается с различных точек зрения.

В. В. Лихарев, анализируя понятия квалификации, отметил, что квалифицировать административное правонарушение — значит, установить тождество между признаками административного правонарушения, закрепленного в административно-правовой норме, и признаками совершенного противоправного деяния [5].

А. П. Коробов отмечает, что правовая квалификация непосредственно связана с установлением фактов, порождающих правоотношения и невозможна без учета структуры правовых норм, являясь при этом элементом правоприменения как подведение конкретной ситуации под соответствующую правовую норму [6].

О. В. Никулина считает, что правовую квалификацию административных правонарушений составляет умственная деятельность правоприменителя, содержанием которой состоит в оценке совершенного деяния, образующего состав административного правонарушения и нахождение нормы административного права, предусматривающей ответственность за такое деяние [7].

Таким образом, под квалификацией административного правонарушения следует понимать сопоставление уполномоченным должностным лицом совершенного деяния с составом административного правонарушения содержащегося в соответствующей норме КоАП РФ.

Квалификация административного правонарушения представляет собой установление в деянии лица всех элементов конкретного состава административного правонарушения.

Под составом административного правонарушения понимается юридическая конструкция, которая состоит из четырех обязательных элементов – объекта, субъекта, объективной стороны, субъективной стороны.

Отсутствие одного из элементов состава административного правонарушения исключает возможность правильной квалификации административного правонарушения.

Можно выделить следующие критерии правовой квалификации нарушений законодательства о налогах и сборов и их зависимость от:

- объекта посягательства, защищаемого нормами главы 15 КоАП РФ, соответствующего классификационной группе однородных общественных отношений в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг;
- процессуально удостоверенного характера, способа, времени и места совершения деяния, признаки которого закреплены в применяемой административной норме;
- категорией субъекта юридической ответственности за нарушения налоговых норм, обозначенных в налоговом или административном законодательстве.

В соответствии с квалификацией нарушений в области налогов и сборов объектом противоправных посягательств рассматриваемой группы являются правоотношения, возникшие при исполнении обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

В. В. Шекшин [8] в зависимости от объекта посягательства классифицирует административные правонарушения в области налогов по предмету правового регулирования следующим образом:

- отношения, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов;
- отношения, возникающие при осуществлении налогового контроля;
- отношения, связанные с рассмотрением споров между налогоплательщиками и налоговыми органами;
- отношения, связанные с принудительным взысканием налогов и сборов.

Исходя из этого, объективная сторона перечисленных выше правонарушений отличается в зависимости от характера и условий совершенного деяния, но в основном выражается в форме бездействия (ст. 15.3, 15.4, 15.5, 15.6, 15.7, 15.8, 15.9, 15.11 КоАП РФ), а также действия ст. 15.6 КоАП РФ.

Субъектами административных правонарушений по рассматриваемым статьям являются только должностные лица организаций.

Наряду с этим в некоторых случаях, предусмотренных законом, в качестве субъекта привлекаемого к административной ответственности могут выступать главные бухгалтера или иные лица, на которых возложено исполнение административно-хозяйственных или организационно-распорядительных функций по исполнению требований налогового законодательства.

В соответствии с КоАП РФ субъективную сторону рассматриваемых правонарушений составляет вина как в форме умысла (ст. 15.6, 15.11 КоАП РФ), так и неосторожности (ст. 15.3, 15.4, 15.5, 15.7, 15.8, 15.9 КоАП РФ).

Однако необходимо констатировать: ответственность по вышеперечисленным правонарушениям наступает, когда должностным лицом не выполняются требования, предусмотренные налоговым законодательством по постановке на налоговый учет, представлению деклараций, документов необходимых для осуществления налогового контроля, связанных с возникновением, изменением или прекращением отношений по уплате налогов.

Кроме административной ответственности за нарушение налогового законодательства существует налоговая ответственность предусмотренная нормами НК РФ, к которой привлекаются налогоплательщики (организации, налоговые агенты, индивидуальные предприниматели, физические лица).

Составы налоговых правонарушений аналогичны составам административных правонарушений.

Разграничение составов осуществляется в основном по субъектам и субъективной стороне, также в НК РФ для некоторых составов имеются свои квалифицирующие признаки по ст. 116, 119, 129.1 НК РФ.

Субъективная сторона административных и налоговых правонарушений разграничивается по формам

вины, а точнее по характеру ее определения в соответствующих правонарушениях.

В составах налоговых правонарушений форма вины может быть умышленной с прямым или косвенным умыслом и неосторожной в форме небрежности, а в административных правонарушениях умышленной с прямым или косвенным умыслом и неосторожной в форме небрежности или самонадеянности.

Несмотря на то, что юридическая ответственность установлена разными нормативными правовыми актами, привлечение к административной ответственности должностных лиц осуществляется только при наличии факта доказанного налогового правонарушения, который имеет доминирующее значение для правовой квалификации и привлечения к ответственности должностного лица организации.

НК РФ и КоАП РФ имеют одинаковые составы правонарушений законодательства о налогах и сборах, вследствие чего возникают определенные трудности при правовой квалификации административных правонарушений в области налогов. Существует расхождение в подходах к толкованию норм НК РФ и КоАП РФ судьями и налоговыми органами.

Например, при рассмотрении административных правонарушений по ст. 15.3 КоАП РФ судьи общей юрисдикции [9–11] рассматривают несвоевременную подачу заявления о постановке на налоговый учет в качестве плательщика ЕНВД в качестве признака объективной стороны и привлекают должностных лиц организаций к административной ответственности. Судьи арбитражных судов при рассмотрении налоговых правонарушений по ч. 1 ст. 116 НК РФ отменяют решения налоговых органов о привлечении организации к налоговой ответственности. На том основании, что раз налогоплательщик уже поставлен на учет в соответствии со статьей 83 НК РФ, то и нарушение сроков подачи заявления о постановке на налоговый учет в качестве плательщика ЕНВД не образует объективной стороны ч. 1 ст. 116 НК РФ [12–14].

Налоговые органы, в свою очередь, исходят из четкого посыла закона о том, что подача заявления о постановке на налоговый учет в качестве плательщика ЕНВД необходима для налогового контроля и исчисления и обеспечения уплаты налогов, что образует состав налогового и административного правонарушения.

Необходимо отметить, что в соответствии с разными судебными решениями несвоевременная подача заявления о постановке на налоговый учет в качестве плательщика ЕНВД затрудняет квалификацию действий должностного лица организации налоговыми органами с целью составления протокола об административном правонарушении.

Еще одним проблемным моментом, заслуживающим внимания при квалификации административных правонарушений в области налогов, являются разные подходы судов общей юрисдикции при рассмотрении дел по ст. 15.5, 15.6 КоАП РФ.

Например, Томский областной суд в постановлении от 19.05.2017 №4а-197/2017 [15], рассматривая ранее вынесенные постановления по делу об административном правонарушении по ч. 1 ст. 15.6 КоАП РФ изменил квалификацию на ст. 15.5 КоАП РФ, так как в протоколе об административном правонарушении было установлено несвоевременное представление налоговой декларации по налогу на прибыль за 1 квартал 2016 года. При этом суд исходил из того, что нарушение срока представления налоговой декларации по налогу на прибыль за 1 квартал 2016 года образует состав административного правонарушения предусмотренного ст. 15.5 КоАП РФ. Налоговый орган осуществлял квалификацию за непредставление авансового расчета (налоговой декларации) по налогу на прибыль за 1 квартал 2016 года, хотя сам расчет в протоколе был поименован как налоговая декларация за 1 квартал 2016 года.

Аналогичные постановления были вынесены Забайкальским краевым судом от 10.03.2017 №4А-74/2017 [16], Хабаровским краевым судом от 04.05.2016 по делу №4А-234/2016 [17].

Противоположным является Постановление Севастопольского городского суда от 24.10.2016 №4А-290/2016 [18], которым установлено, что несвоевременное представление расчета авансового платежа по налогу на прибыль (налоговой декларации за отчетный период) объективную сторону данного административного правонарушения по ст. 15.5 КоАП РФ не образует, так как в НК РФ разграничены понятия «налоговая декларация» и «расчет авансового платежа».

Приведенные примеры свидетельствует об отсутствии единого подхода, позволяющего правильно квалифицировать правонарушения в области налогов по НК РФ и КоАП РФ при наличии одинаковых составов.

Наряду с перечисленными проблемы, трудности квалификации административных правонарушений возникают при исключении части составов налоговых правонарушений (ст. 117, 118 НК РФ) из НК РФ, введения новых составов налоговых правонарушений (ст. 126.1, 129.4, 129.6, 129.7, 129.8, 129.9, 129.10, 129.11 НК РФ) без внесения соответствующих поправок в составы административных правонарушений по КоАП РФ и рассмотрении дел по административным правонарушениям судебными органами, а по налоговым правонарушениям налоговыми органами.

Таким образом, рассмотрев некоторые проблемы квалификации административных правонарушений в области налогов, можно сделать следующие выводы:

1. Квалификация правонарушений в области налогов и сборов связана с охранительной функцией правовой нормы и составом правонарушения, при этом в зависимости от субъекта правонарушения происходит привлечение к административной или налоговой ответственности.

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

3. Наличие двух самостоятельных кодифицированных актов приводит к тому, что при квалификации правонарушений применяются разные подходы при толковании норм НК РФ для привлечения к ответственности виновных лиц.

4. Для единообразной квалификации административных правонарушений в области налогов и сборов необходима унификация ответственности в данной сфере, содержащейся в нормах НК РФ и КоАП РФ путем закрепления всех составов правонарушений в одном нормативном правовом акте – КоАП РФ, содержащем охранительные нормы.

Литература:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (в ред. от 19.02.2018). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 года № 506. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Данные по формам статистической налоговой отчетности [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t2 (дата обращения 09.09.2018).
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (в ред. от 03.04.2018). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
5. *Лихарев В. В.* Квалификация административных правонарушений в сфере охраны общественного порядка: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 1988. 19 с.
6. *Коробов А. П.* Правовая квалификация: основы, понятие, значение этапы: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Саратов. 2005. 22 с.
7. *Никулина О. В.* Административная ответственность в сфере потребительского рынка: автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2010. 24 с.
8. *Шекшин В. В.* Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов: диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. М., 2006. 146 с.
9. Постановление по делу об административном правонарушении по делу № 5-389/2017 от 19 сентября 2017 года. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
10. Постановление по делу об административном правонарушении по делу № 3-423/2017 от 19 сентября 2017 года. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
11. Постановление по делу об административном правонарушении по делу № 5-351/2017 от 06 сентября 2017 года. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References:

1. Tax Code of the Russian Federation (Part One): Federal Law of July 31, 1998 № 146-FL. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
2. On approval of the Statute on the Federal Tax Service: Government Decree of 30 September 2004 № 506. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
3. Data on the forms of statistical tax reporting [e-resource]. URL: https://www.nalog.ru/rn66/related_activities/statistics_and_analytics/forms/#t2 (date of reference 09.09.2018).
4. Code of the Russian Federation on Administrative Offenses: Federal Law of 30 December 2001 № 195-FL. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
5. *Likharev V. V.* Qualification of administrative offenses in the field of public order: the dissertation author’s abstract for the degree of candidate of legal sciences. M., 1988. 19 p.
6. *Korobov A. P.* Legal qualification: fundamentals, concept, meaning stages: dissertation abstract for the degree of candidate of legal sciences. Saratov, 2005. 22 p.
7. *Nikulina O. V.* Administrative responsibility in the consumer market: dissertation for the degree of candidate of legal sciences. M., 2010. 24 p.
8. *Shekshin V. V.* Administrative responsibility for offenses in the field of taxes and fees: dissertation for the degree of candidate of legal sciences. M., 2006. 146 p.
9. The decision on the case of an administrative offense in the case of № 5-389 / 2017 of 19 September 2017. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
10. The decision on the case of an administrative offense in the case of № 3-423/2017 of 19 September 2017. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
11. The decision on the case of an administrative offense in the case of № 5-351 / 2017 of 06 September 2017. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.

Литература:

12. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 23 ноября 2015 года № Ф09-8444/15 по делу № А76-10300/2015. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
13. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 17 сентября 2014 года № Ф03-3656/2014 по делу № А51-34580/2013. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
14. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 22 мая 2017 года № 18АП-2997/2017 по делу № А76-28497/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
15. Постановление Томского областного суда от 19 мая 2017 года № 4а-197/2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
16. Постановление Забайкальского краевого суда от 10 марта 2017 года № 4А-74/2017. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
17. Постановление Хабаровского краевого суда от 04 мая 2016 года по делу № 4А-234/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
18. Постановление Севастопольского городского суда от 24 октября 2016 года № 4А-290/2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

References:

12. Decree of the Arbitration Court of the Ural District of 23 November 2015 № F09-8444 / 15 in case № A76-10300 / 2015. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
13. Resolution of the Arbitration Court of the Far Eastern District of 17 September 2014 № F03-3656 / 2014 in case № A51-34580 / 2013. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
14. Resolution of the Eighteenth Arbitration Court of Appeal of 22 May 2017 № 18AP-2997/2017 in case № A76-28497 / 2016. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
15. Resolution of the Tomsk Regional Court of 19 May 2017 № 4a-197/2017. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
16. Resolution of the Trans-Baikal Regional Court of 10 March 2017 № 4A-74/2017. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
17. Resolution of the Khabarovsk Regional Court of 04 May 2016 in case № 4A-234/2016. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”.
18. Resolution of the Sevastopol City Court of 24 October 2016 № 4A-290/2016. Access from the ref.-legal system “Consultant Plus”..