

ОСНОВНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИМЕНЕНИЯ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

Е.А. Таркаева

ТАРКАЕВА
Екатерина
Александровна –
юрист
по налоговым спорам
ООО «Аудиторско-
консалтинговая
фирма «Внешаудит»
(г. Казань)

Применение такой меры административного принуждения, как административная ответственность, на практике сталкивается с целым рядом проблем. Основная из них – вошедшее в практику налоговых органов привлечение некоторых категорий налогоплательщиков к ответственности дважды за совершение одного и того же правонарушения. Подобная ситуация усугубляется тем, что данная практика применяется налоговыми органами в отношении наименее защищенных категорий налогоплательщиков – граждан и индивидуальных предпринимателей – вследствие параллельного существования норм, регулирующих борьбу с налоговыми правонарушениями, в главе 16 Налогово-

го кодекса РФ и главе 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Другой проблемой, связанной с применением административной ответственности в области налогов и сборов, является отсутствие единообразия в законодательстве по части единиц исчисления штрафов. Так, в НК РФ суммы штрафов установлены в рублях (ст. 116); в процентном отношении к сумме налога, подлежащего уплате (ст. 119); в процентном отношении к суммам доходов, полученных в период совершения налогового правонарушения, но не менее фиксированной суммы (ст. 117); в процентном отношении к неуплаченной сумме налога (ст. 122); в процентном отношении к сумме налога, подлежащего перечислению (ст. 123). В КоАП РФ суммы штрафов установлены в минимальных размерах оплаты труда [1, с. 14–15].

Возможно, составители НК РФ следовали старой, еще советской традиции исчисления штрафов – в твердых суммах в рублях. Например, в КоАП РСФСР штрафы были установлены именно в этой форме. Авторы КоАП РФ пошли другим путем. Они последовали за более новой тенденцией в российском законодательстве и установили штрафы в минимальных размерах оплаты труда.

По нашему мнению, установление размеров штрафов в твердых суммах в рублях более выгодно гражданам по следующим причинам. Во-первых, эта система более понятна. Во-вторых, суммы штрафов не меняются так быстро в зависимости от изменений в экономике. Исчисление штрафов в минимальных размерах оплаты труда выгодно государству, а не гражданам. То же самое можно сказать и об исчислении штрафов в процентном отношении к неуплаченной сумме налога. Следует отметить, что при установлении размера и единиц исчисления штрафов законодатели должны исходить только из общих принципов и целей административного наказания. Конституционный Суд РФ своим решением запретил использовать штрафы в целях пополнения бюджета [2].

Вызывает опасение отсутствие единообразной терминологии в нормативных актах о налогообложении. Терминологическая путаница затрудняет ознакомление с законодательными актами налогоплательщиков и работу налоговых инспекторов. Как известно, исчерпывающий перечень организационно-правовых форм ведения предпринимательской деятельности содержится в Гражданском кодексе РФ. Пункт 1 ст. 23 ГК РФ устанавливает единственную форму ведения предпринимательской деятельности гражданином – «индивидуальный предприниматель». Указанная форма также предусмотрена п. 1 ст. 11 НК РФ. Тем не

менее ст. 2.4 КоАП РФ оперирует понятием «лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица». Во-первых, сам термин содержит в себе явную логическую ошибку. Во-вторых, он противоречит п. 1 ст. 23 ГК РФ. При этом организационно-правовые формы ведения предпринимательской деятельности относятся к предмету гражданского, а не административного права.

В последнее время в образцах документов для регистрации граждан в налоговых органах в качестве индивидуального предпринимателя используется и понятие «предприниматель без образования юридического лица». Даже на кассовых чеках появилось сокращение «п.б.о.ю.л.». Полагаем, что подобная практика налоговых органов нарушает требования ГК РФ и НК РФ и может быть оспорена в судебном порядке.

По нашему мнению, нормы НК РФ и КоАП РФ устанавливают принципиально неверный подход к индивидуальным предпринимателям. Как известно, индивидуальные предприниматели относятся к субъектам малого предпринимательства. Еще в 2003 г. Президент РФ задал всем ветвям власти курс на всемерную поддержку малого предпринимательства (в том числе и индивидуальных предпринимателей). Тем не менее в соответствии со ст. 2.4 КоАП РФ индивидуальные предприниматели несут административную ответственность в повышенном размере как должностные лица.

С одной стороны, это положение полностью соответствует принципам, установленным в Конституции РФ и ГК РФ. Так, п. 1 ст. 19 Конституции РФ провозглашает принцип всеобщего равенства перед законом. Часть 3 п. 1 ст. 2 ГК РФ содержит определение предпринимательской деятельности как самостоятельной и осуществляемой на свой риск деятельности. В ст. 24 ГК РФ закреплено, что индивидуальный предприниматель отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом, на которое в соответствии с законом может быть обращено взыскание.

С другой стороны, увеличение национального богатства любой страны во многом зависит от наличия и степени развития малого предпринимательства, к субъектам которого относится большинство индивидуальных предпринимателей. Если в России субъекты малого предпринимательства в 1999 г. обеспечивали около 10% ВВП, то в США — около 50% [3, с. 581]. Еще более показательна ситуация в Европе, где около 80% предприятий относятся к малым [4, с. 87].

По нашему мнению, законодательство ущемляет и права юридических лиц, относящихся к субъектам малого предпринимательства, так как для них предусмотрен такой же размер административной ответ-

ственности, как и для крупных компаний. Полагаем, что в данном случае налицо коллизия государственных задач. Однако в ряде отраслей права допускаются исключения из принципа равенства перед законом. Некоторые исключения предусматривают уменьшение размера ответственности для социально незащищенных категорий правонарушителей. Так, в соответствии с п. 3 ст. 1083 ГК РФ суд может уменьшить размер возмещения вреда, причиненного гражданином, (т.е. уменьшить размер гражданско-правовой ответственности гражданина) с учетом его имущественного положения в случае причинения им вреда по неосторожности (т.е. при совершении им гражданско-правового правонарушения с неосторожной формой вины). Согласно п. 4 ст. 49 Уголовного кодекса РФ инвалидам первой и второй групп, беременным женщинам, женщинам, имеющим детей до 8 лет, женщинам, достигшим 55-летнего возраста, и мужчинам, достигшим 60-летнего возраста, не назначается наказание в виде обязательных работ. В ст. 4.2 КоАП РФ также названы три категории социально незащищенных граждан: несовершеннолетние, беременные женщины и женщины с малолетними детьми. Однако на практике нам не приходилось сталкиваться с ситуацией, когда суды снижали бы размер штрафа за совершение налогового правонарушения в связи с беременностью правонарушительницы или наличием у нее малолетнего ребенка.

Можно заметить, что все возможности уменьшения размеров ответственности во всех отраслях права относятся только к физическим лицам. Само социологическое понятие «социально незащищенный» также распространяется только на физические лица. Однако административная ответственность применяется как к физическим, так и к юридическим лицам.

Не требует доказательства тот факт, что субъекты малого предпринимательства (как физические, так и юридические лица) являются менее защищенными, чем крупные компании. Применение крупных размеров штрафов может поставить их под угрозу разорения, а если это разорение станет массовым, то увеличит безработицу и преступность в стране. Кроме того, именно эта категория предприятий и предпринимателей более всех страдает от административного произвола, в том числе со стороны налоговых органов и органов внутренних дел.

Поэтому представляется целесообразным введение в КоАП РФ и НК РФ нового специального субъекта – субъекта малого предпринимательства. Однако в связи с этим неминуемо возникнет целый ряд проблем.

Во-первых, вся система КоАП РФ построена по принципу разграни-

чения ответственности для физических и юридических лиц, с установлением повышенной ответственности для последних. Индивидуальные предприниматели в соответствии с нормами КоАП РФ несут ответственность в большем размере, чем физические лица, но в меньшем, чем юридические. Следует усомниться в правильности подобного разграничения, так как само по себе ведение предпринимательской деятельности в какой-либо организационно-правовой форме еще не свидетельствует о материальном благосостоянии хозяйствующего субъекта. В НК РФ вообще отсутствует разграничение ответственности для различных категорий лиц. Формально это соответствует конституционному принципу равенства всех перед законом. Однако такое положение является социально несправедливым и не способствует экономическому росту в стране. Поэтому полагаем, что размер административной ответственности за совершение налоговых правонарушений должен зависеть не от организационно-правовой формы, а от материального благосостояния правонарушителя.

Во-вторых, КоАП РФ установлены слишком формальные критерии отнесения хозяйствующих субъектов к субъектам малого предпринимательства (например, количество работников на предприятии). Под эти критерии нередко подпадают хозяйствующие субъекты с большими денежными оборотами, имеющие возможность воспользоваться помощью квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета и права. Поэтому предлагается изменить нормативные критерии отнесения хозяйствующих субъектов к субъектам малого предпринимательства. Выработка этих критериев является задачей предпринимательского, а не административного права, поэтому не будем подробно на них останавливаться. Тем не менее признание хозяйствующего субъекта субъектом малого предпринимательства должно осуществляться исходя из его материального положения. Примером может служить ст. 346.12 НК РФ. Она предписывает, что для перехода на упрощенную систему налогообложения (УСН) необходимо, чтобы доход хозяйствующего субъекта за 9 месяцев года, в котором он подает заявление о переходе на УСН, не превышал 11 млн рублей (без учета НДС).

В-третьих, нормативные акты не устанавливают формы документов, свидетельствующих о принадлежности хозяйствующего субъекта к субъектам малого предпринимательства, порядок регистрации хозяйствующего субъекта как субъекта малого предпринимательства и орган, уполномоченный регистрировать хозяйствующих субъектов в данном качестве. Целесообразно поручить регистрацию хозяйствую-

щих субъектов в качестве субъектов малого предпринимательства налоговым органам.

В-четвертых, Федеральный закон от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» не предоставляет субъектам малого предпринимательства никаких льгот и преимуществ. По нашему мнению, следует преодолеть противоречия между данным Законом и нормами НК РФ. Так, можно было бы указать в п. 2 ст. 346.12 НК РФ, что правом перехода на УСН обладают субъекты малого предпринимательства. В статьях НК РФ об УСН обязательно должны содержаться отсылки к рассматриваемому закону. Только после реализации всех перечисленных мер можно ввести в КоАП РФ и НК РФ новый специальный субъект – субъект малого предпринимательства и установить для него более низкий уровень ответственности.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Щербакова О.Е.* Государственно-властные принуждения за совершение налогового правонарушения: постановка проблемы // *Безопасность бизнеса.* 2004. № 3.
2. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // *СЗ РФ.* 1999. № 30. Ст. 3988.
3. *Экономическая теория* / Под ред. В.Д. Камаева. М., 2000.
4. *Белокрылова О.С.* Теория переходной экономики. Ростов н/Д, 2002.