Соотношение процедуры взыскания налоговой санкции с институтом вины в налоговом праве

В тексте ст. 35 Конституции РФ закреплено отношение государства к частной собственности: "Право частной собственности охраняется законом. Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда". В соответствии с данным конституционным положением п. 7 ст. 114 Налогового кодекса РФ гласит: "Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке". Каким же образом соотносятся данные положения, закрепленные в Налоговом кодексе РФ и Конституции РФ, с институтом вины в налоговом праве?

После получения копии решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения и требования об уплате недоимки по налогу, пени и штрафа у налогоплательщика в соответствии со ст. 104 Налогового кодекса РФ появляется возможность добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. При этом необходимо отметить, что Налоговый кодекс РФ не предусматривает обязанности налогового органа направлять требование об уплате налоговых санкций в виде отдельного документа.

Отметим также, что принцип невиновности налогоплательщика не действует в отношении самого налога, а распространяется только на налоговую санкцию. Мы согласны с мнением А.В. Брызгалина о том, что доначисление налогов и наложение санкции - вещи абсолютно разные. Разделяя данные понятия, хотелось бы сразу отметить, что также не стоит объединять презумпцию правоты налогоплательщика (п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ) с презумпцией невиновности налогоплательщика (п. 6 ст. 108 Налогового кодекса РФ). Существует терминологическая связь между этими категориями: в обоих случаях речь идет о неустранимых сомнениях, которые толкуются в пользу налогоплательщика, но, несмотря на то что эти положения тесно связаны между собой, они не тождественны. Если налогоплательщик намерен применить положения п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ и разрешить все сомнения в свою пользу, он должен предварительно доказать неясность или противоречие правовой нормы или законодательного акта о налогах и раскрыть, в чем это конкретно выражается; только в этом случае налогоплательщик может применить рассматриваемую презумпцию. А последнее предложение п. 6 ст. 108 Налогового кодекса будет действовать в тех случаях, когда собранные по делу доказательства не позволяют сделать однозначный вывод о виновности или невиновности налогоплательщика, а предоставляемые законом средства и способы собирания доказательств исчерпаны.

Если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, то налоговый орган обращается в соответствующий суд для взыскания с данного лица налоговой санкции в судебном порядке. Судебное взыскание налоговой санкции происходит, если решением суда налогоплательщик признается виновным. Исполнение вступившего в законную силу решения суда о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве. Это следует из п. 3 ст. 105 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, в случае судебного взыскания налоговой санкции налоговый орган в соответствии с принципом презумпции невиновности обязан доказать суду виновность налогоплательщика по основаниям, изложенным в решении налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности. Сказанное не означает, что налогоплательщик должен вести себя пассивно, напротив, ничто не препятствует обвиняемому активно доказывать свою невиновность, предъявляя соответствующие доказательства и аргументы.

Более интересной с научной точки зрения представляется ситуация, в которой налогоплательщик в добровольном порядке уплачивает начисленные налоговым органом штрафные санкции. Право частной собственности, охраняемое Конституцией РФ, в данном случае не страдает, поскольку нельзя вести речь о принудительном "лишении" либо "взыскании" в отношении добровольно уплаченного штрафа. Однако в соответствии с презумпцией невиновности налогоплательщик либо любой иной субъект налоговой ответственности является невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Следствием из данных утверждений является предусмотренное законодателем в рамках производства по делу о налоговом правонарушении привлечение к налоговой ответственности невиновных лиц.

А.В. Брызгалиным и В.М. Зариповым высказана позиция о том, что "решение налогового органа в отношении налоговых санкций... необходимо рассматривать лишь как обвинительное заключение, сделанное в порядке предварительного расследования и не влекущее для налогоплательщиков и иных лиц существенных юридических последствий". Предложение рассматривать решение налогового органа в качестве обвинительного заключения, которым вопрос о виновности налогоплательщика еще не предрешен, было также предложено ранее в постатейном комментарии к Налоговому кодексу РФ под редакцией В.И. Слома .

Теория вины и презумпция невиновности позаимствованы Налоговым кодексом из уголовного законодательства, поэтому взгляд на решение налогового органа как на обвинительное заключение естественен. Помимо этого, в развитие данной концепции можно предложить воспринимать добровольную уплату штрафных санкций налогоплательщиком в качестве признания им своей вины.

Институт соглашений о признании вины, достаточно широко распространенный во многих европейских странах и США, в течение многих десятилетий был практически неизвестен российскому судопроизводству в своем классическом виде. Как известно, его суть состоит в достижении договоренности между представителями обвинения и защиты (или самим обвиняемым) о признании вины последними. Это дает возможность суду постановить приговор, не исследуя всех материалов дела. Таким образом, соглашение о признании вины способствует ускорению судебного разбирательства, приближению момента реализации юридической ответственности и уменьшению загруженности судей.

Российские судьи не остались безучастны к идее признания обвиняемым своей вины. Так, в апреле 1998 г. Советом судей Российской Федерации принято Постановление, в котором считается необходимым: 1) предусмотреть сокращенный порядок судебного следствия по делам о преступлениях небольшой тяжести; 2) предоставить государственному обвинителю и защитнику право на начальной стадии судебного процесса (в ходе предварительного слушания) заключать с согласия обвиняемого соглашение о признании им вины, имея в виду, что такая процедура предполагает контроль со стороны суда (судьи), который и будет назначать соответствующее наказание .

Считается, что наибольшее распространение сделки о признании вины получили в системе правосудия США, где в уголовном судопроизводстве указанный правовой институт используется более 150 лет и доля уголовных дел, по которым применяются такого рода соглашения, устойчиво составляет 90% .

Во многих европейских странах используется так называемый уголовный приказ для того, чтобы быстрее разобраться с мелкими уголовными делами, за совершение которых предусмотрено наказание в виде штрафа. Немецкий уголовный приказ (Штрафбефейл, ст. 407 - 412 УПК Германии) позволяет прокурору решать дела наложением на обвиняемого определенного штрафа. После получения письменного предложения прокурора уплатить штраф в добровольном порядке обвиняемому предоставляется двухнедельный срок для того, чтобы он имел возможность принять решение и выразить согласие или отказ от предлагаемой процедуры и требовать судебного рассмотрения дела. Приведенные положения немецкого уголовного законодательства даже по срокам соответствуют содержанию ст. 104 Налогового кодекса РФ - аналогия очевидна. Около 30% всех дел в районных судах первой инстанции Германии (Амтсгерихт) решаются путем уголовного приказа. В 1972 г. уголовный приказ также введен во Франции (ст. 524 - 528.2 УПК). Любопытен подход итальянского правосудия: в обмен на согласие обвиняемого с уголовным приказом тот получает скидку на половину размера штрафа (ст. 459 - 465 УПК).

Однако в случае применения уголовного приказа обвиняемый документально признает себя виновным. С точки зрения сравнительной юриспруденции интересен опыт Испании и Италии. Мы намеренно обращаемся к зарубежному опыту уголовного законодательства , не останавливаясь на зарубежном досудебном порядке урегулирования налоговых споров , поскольку налоговому законодательству большинства стран не известен институт презумпции невиновности налогоплательщика, а презумпция невиновности распространяется исключительно в отношении уголовных преступлений.

Испания является практически единственной постинквизиционной страной, где можно полностью избежать исследования доказательств в судебном заседании, если обвиняемый согласен с обвинительным заключением. Обвиняемый может выразить свой конформидад (согласие) или при окончании предварительного следствия (ст. 655 УПК Испании), или в подготовительной части судебного заседания (ст. 689.2 УПК Испании), или даже после исследования доказательств в делах с участием присяжных заседателей (ст. 50 Закона о суде присяжных). Фактически испанский конформидад не является признанием вины, однако такая процедура не противоречит принципу легальности (решение Верховного Суда Испании от 7 мая 1992 г.). От 15 до 30% всех уголовных дел в Испании решаются путем конформидада.

В принятом в 1988 г. УПК Италии введено так называемое заявление сторон об обозначении наказания (ст. 444 - 448), которое способствует непроведению судебного следствия в делах, где грозит наказание в виде лишения свободы на срок не более трех лет. Так же как и в испанском конформидаде, обвиняемый в итальянской сделке (паттеджаменто) не признает себя виновным, и судья может оправдывать его в случае недостатка доказательств.

Как видим, в международной практике есть примеры, которые можно рассматривать в качестве аналогии отечественного института привлечения к налоговой ответственности. Однако конечно же некорректно будет рассматривать вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности в качестве обвинительного заключения, поскольку следствием из данного подхода является то, что налоговые санкции назначает суд, а не налоговый орган. Между тем в ст. 101 Налогового кодекса РФ установлено, что решение о привлечении налогоплательщика к ответственности принимает налоговый орган, а ст. 105 Налогового кодекса РФ говорит о том, что суды рассматривают дела о взыскании налоговых санкций по искам налоговых органов. Привлечению налогоплательщиков и иных лиц к налоговой ответственности предшествует несколько стадий, среди которых: сбор и исследование доказательств; решение вопроса о виновности лица и наложение на него налоговых санкций.

В п. 3 ст. 101 Налогового кодекса РФ указывается, что в решении налогового органа должно быть изложено решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей Налогового кодекса РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности. То есть налоговый орган должен непременно дать юридическую квалификацию противоправного деяния, что непременно включает и решение вопроса о наличии и форме вины правонарушителя. Суд лишь проверяет законность решения налогового органа о привлечении лица к ответственности за нарушение налогового законодательства и в зависимости от этого удовлетворяет или не удовлетворяет иск. Таким образом, органом, применяющим налоговую ответственность, является налоговый орган, а не суд в отличие от уголовного процесса.

Исполняя требование об уплате штрафа, налогоплательщик соглашается с мнением налогового органа о наличии в своих действиях состава налогового правонарушения. Иными словами, признает свою вину в совершении налогового правонарушения и добровольно несет лишения, которые не ограничиваются перечислением в бюджет суммы штрафной санкции, но и в соответствии с п. 3 ст. 112 Налогового кодекса РФ считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения налогового органа о применении налоговой санкции.

Среди ученых и практиков остается дискуссионным вопрос: может ли налогоплательщик обжаловать решение налогового органа после того, как сам добровольно его выполнит, то есть своими действиями согласится с этим решением? И если да, то в пределах какого срока? Налоговый кодекс РФ прямо не отвечает на этот вопрос. Статья 139 Налогового кодекса РФ устанавливает трехмесячный срок для обжалования решения налогового органа только в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Ответ на данный вопрос содержится в п. 2 ст. 138 Налогового кодекса РФ, который предусматривает подачу налогоплательщиком или иным лицом искового заявления в соответствующий суд: в арбитражный - для организаций и индивидуальных предпринимателей; в суд общей юрисдикции - для физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем . В п. 4 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ говорится, что "заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом". Аналогичная норма содержится в Гражданском процессуальном кодексе РФ, ст. 256 устанавливает трехмесячный срок для обжалования физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, решения налогового органа.

Таким образом, если налогоплательщик (либо иное лицо - субъект налоговой ответственности) добровольно уплатил штрафные санкции и у него нет уважительных причин пропуска срока подачи жалобы, то право обжаловать решение налогового органа у него сохраняется в течение трех месяцев после получения этого решения. По истечении указанного срока на "невиновного" в соответствии с принципом презумпции невиновности налогоплательщика де-факто перестает распространяться указанный принцип, де-юре налогоплательщик так и остается обвиняемым, наказанным, но невиновным.

**Литература**

"КОНСТИТУЦИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

(принята всенародным голосованием 12.12.1993)

"ГРАЖДАНСКИЙ ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ" от 14.11.2002 N 138-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 23.10.2002)

"АРБИТРАЖНЫЙ ПРОЦЕССУАЛЬНЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ" от 24.07.2002 N 95-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 14.06.2002)

"НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ (ЧАСТЬ ПЕРВАЯ)" от 31.07.1998 N 146-ФЗ

(принят ГД ФС РФ 16.07.1998)

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Северо-Кавказского округа от 27.02.2003 N Ф08-480/2003-173А

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Уральского округа от 26.06.2002 N Ф09-1297/02-АК

ПОСТАНОВЛЕНИЕ ФАС Западно-Сибирского округа от 29.04.2002 N Ф04/1457-403/А45-2002, N Ф04/1457-404/А45-2002

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 N 5

"О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ПРИМЕНЕНИЯ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999

"О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ, СВЯЗАННЫХ С ВВЕДЕНИЕМ В ДЕЙСТВИЕ ЧАСТИ ПЕРВОЙ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ"

ПОСТАНОВЛЕНИЕ Совета судей РФ от 03.04.1998

Бойков О. Налоговые споры в практике арбитражных судов // Российская юстиция. 2005. N 11. С. 7 - 9;

Брызгалин А. Ответственность за налоговые правонарушения: острые вопросы правоприменительной практики // Хозяйство и право. 2001. N 3. С. 88. и др.

Карасева М.И. Финансовое право. М.: Юрист, 2003. С. 192; Николаев А.А. Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004. С. 9;

Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах / Под ред. И.И. Кучерова. М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2006. С. 134 - 137;

Липинский Д.А. Карательная и восстановительная функции налоговой ответственности // Юрист. 2003. N 8.

Украинский Р.В. Налоговый кодекс о налоговой ответственности // Законодательство. 2004. N 5. С. 44 - 45; Соловьев В. Правовосстановительная ответственность частного субъекта в налоговом законодательстве. С. 94;