

ПРОБЛЕМЫ, ВОЗНИКАЮЩИЕ ПРИ КВАЛИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ, И СПОСОБЫ ИХ УСТРАНЕНИЯ

Реймер Г.А.

*Реймер Галина Александровна – студент магистратуры,
кафедра правового регулирования государственного управления и контроля,
Высшая школа государственного аудита
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова, г. Москва*

Аннотация: *в условиях возрастающего количества совершаемых налоговых правонарушений, которые в своей совокупности подрывают основы финансовой системы Российской Федерации, особую значимость приобретают вопросы квалификации правонарушений. Только правильно проведенная квалификация позволяет пройти весь процесс от фактического обнаружения противоправного деяния до привлечения налогоплательщика к ответственности, в связи с чем ошибки, совершаемые при квалификации, должны быть сведены до минимума.*

Ключевые слова: *налоговое правонарушение, налоги, квалификация правонарушения, пробелы законодательства, смежные составы.*

Неправильная квалификация налоговых правонарушений влечет за собой ряд серьезных негативных последствий. Так, в результате ошибочной квалификации нарушаются права налогоплательщиков, а также общепринятые правовые принципы справедливости и ответственности только за виновно совершенное деяние. Кроме того, последствием ошибок в квалификации является отмена решений налоговых органов, поскольку суды не обладают полномочиями по переквалификации содеянного. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 05.02.2013 г. № 11890/12 суд указал, что если в деле об оспаривании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности суд установит, что оспариваемое решение содержит неправильную квалификацию правонарушения, он должен принять решение о признании недействительным решения налогового органа в части привлечения к ответственности.

Состав правонарушения является первоосновой всего процесса квалификации, поскольку для квалификации деяния как налогового правонарушения необходимо соответствие всех его элементов (объекта, субъекта, объективной стороны, субъективной стороны) элементам состава налогового правонарушения, закрепленного в Налоговом кодексе РФ [6, 54].

Квалификацию правонарушений следует понимать в двух взаимосвязанных значениях – как процесс, который протекает в течение определённого времени и состоит в установлении признаков запрещённого законом деяния; во-вторых – как результат данного процесса, который должен быть выражен в процессуальном документе [7, 28]. Также обосновано разделение квалификации на виды: позитивную и негативную квалификацию, правильную и неправильную квалификацию [8, 42].

В настоящее время в литературе нет общепринятого определения квалификации налоговых правонарушений. В результате исследования признаков и сути квалификации, предлагаем следующее определение. Квалификация налогового правонарушения – это деятельность по установлению тождества между признаками фактически совершенного деяния и признаками состава правонарушения, предусмотренного Налоговым кодексом Российской Федерации, осуществляемая уполномоченными органами в целях юридического закрепления в процессуальном документе правовой оценки совершенного деяния.

Причины совершения квалификационных ошибок подразделяются на субъективные и объективные. К субъективным относятся следующие причины: низкий профессиональный уровень работников налоговых органов, выраженный в недостаточном уровне их правосознания или в отсутствии необходимых специальных знаний, а также несоблюдение принципов объективности, беспристрастности и независимости, обвинительный уклон субъектов квалификации [5, 9]. Объективными причинами являются недостатки законодательной техники и пробелы законодательства, выраженные в наличии неопределённых формулировок норм, позволяющих осуществлять многовариантное толкование, а также в отсутствии легального определения применяемых терминов.

В результате анализа решений налоговых органов и судебной практики был выявлен ряд проблем в квалификации налоговых правонарушений, а также выработаны пути их устранения.

Во-первых, в НК РФ существует большое количество смежных составов налоговых правонарушений и связанные с этим трудности их разграничения для проведения правильной квалификации деяния. Выявлены следующие смежные составы: п. 1 и п. 2 ст. 116 НК РФ; ст. 119 и ст. 126 НК РФ; п. 3 ст. 20 и п. 1 ст. 122 НК РФ; п. 1 и п. 3 ст. 122 НК РФ; п. 2 ст. 126 и ст. 129.1 НК РФ.

Для решения данной проблемы необходимо внести ряд поправок в Налоговый кодекс, устранив коллизии и законодательные пробелы. К примеру, для четкого разграничения п. 1 и п. 2 ст. 116 предлагается изложить диспозицию п. 2 ст. 116 НК РФ в следующем виде: «*Обнаруженное налоговым органом ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом...*».

Также необходимо ввести легальное определение «ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем» в целях единообразного понимания объективной стороны правонарушения, закрепленного в п. 2 ст. 116 НК РФ. Данное определение должно содержать критерии количества совершенных лицом сделок или продолжительности рабочего функционирования организации, а также указание на то, что получение дохода не является необходимым признаком деятельности.

Во-вторых, обнаружен ряд проблем по привлечению к ответственности организаций за несообщение сведений о создании обособленного подразделения, возникающих по причине пробела в законодательном регулировании деятельности обособленных подразделений.

Для устранения проблем в квалификации деяний, состоящих в несообщении сведений о создании обособленного подразделения организации внести изменения в а. 23 п. 2 ст. 11 НК РФ и сформулировать понятие «обособленного подразделения» следующим образом:

«Обособленное подразделение организации – любое территориально обособленное подразделение, по месту нахождения которого *оборудовано хотя бы одно стационарное рабочее место*. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. *Обособленное место считается созданным с момента создания стационарных рабочих мест*. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца».

В-третьих, на практике спорными являются вопросы привлечения к ответственности по ст. 119 НК РФ за отсутствие описи вложения и совершение самим налогоплательщиком технических ошибок и опечаток. Предлагаем закрепить в Налоговом кодексе правило, устанавливающее недопустимость отказа налоговыми органами в принятии налоговой декларации или иных документов, представляемых налогоплательщиком, которые содержат технические и иные незначительные ошибки, опечатки, не создающие помех для осуществления налогового контроля, позволяющие идентифицировать налогоплательщика и не влияющие на подлежащую уплате в бюджет сумму налога. Следовательно, будут устранены случаи привлечения налогоплательщиков по ст. 119, 126 и 129.1 НК РФ при допущении ими подобных ошибок.

Таким образом, в результате выявления и анализа основных причин квалификационных ошибок предложены следующие пути их преодоления. Борьба с субъективными причинами квалификационных ошибок должна основываться на улучшении системы повышения квалификации работников налоговых органов, налаживанию контактов между налоговыми инспекциями с целью обмена опытом, осуществлении работы внутри налоговых органов по растолкованию норм законодательства. Объективные причины ошибок можно минимизировать путем совершенствования законодательной техники и устранения пробелов в законодательстве в результате изменений, вносимых в Налоговый кодекс РФ.

Кроме того, для предотвращения квалификационных ошибок, совершаемых налоговыми органами в тех областях налоговых правоотношений, которые достаточно полно урегулированы в законодательстве, представляется необходимым принятие Постановлений Пленума Верховного Суда РФ о применении некоторых положений части первой Налогового кодекса РФ и писем Министерства финансов РФ, разъясняющих положения налогового законодательства. В частности, в подобных актах требуется осветить следующие вопросы: является ли отсутствие описи вложения в почтовом отправлении достаточным основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности за непредставление налоговой декларации; закрепление разграничения смежных составов п. 3 ст. 120 и ст. 122 НК РФ по критерию способа занижения налоговой базы (если занижение налоговой базы произошло по причине грубых нарушений правил учета, то правонарушение надлежит квалифицировать по п. 3 ст. 120 НК РФ, в остальных случаях – по ст. 122 НК РФ); формулирование перечня основных критериев, по которым можно установить вину налогоплательщика в виде умысла для привлечения к ответственности по п. 3 ст. 122 НК РФ.

Применение разработанных предложений, по нашему мнению, будет способствовать минимизации совершения квалификационных ошибок, повышению эффективности работы по привлечению виновных лиц

к ответственности за совершение налоговых правонарушений и содействовать единству правоприменительной практики.

Список литературы

1. *Великосельская И.Г.* Состав правонарушения: дисс... к-та юрид. наук. Казань, 2010. С. 129.
2. *Вигдорчик Д.Г.* Налоговое правонарушение: правовая характеристика: афтореферат дисс... к-та юрид. наук. М., 2009. 27 с.
3. *Кинбурская В.А.* Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М.: Юстицинформ, 2013. С. 205.
4. *Лабутина Н.А.* Правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения: дисс... к-та юрид. наук. М., 2012. С. 168.
5. *Лисюткин А.Б.* Ошибка как категория правоождения: Теоретико-методологический аспект: дисс... д-ра юрид. наук. Саратов, 2002. С. 42.
6. *Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева.* М.: Альпина Паблшер, 2015. С. 796.
7. *Семернева Н.К.* «Квалификация преступлений (части Общая и Особенная) – научно-практическое пособие. Москва: Проспект, 2010. С. 158.
8. *Черданцев А.Ф.* Вопросы толкования советского права. М.: Юридическая литература, 1979. С. 95.