

Ответственность за налоговые правонарушения, связанные с нарушениями сроков уплаты и правил ведения учета

Научный руководитель – Башкирова Надежда Николаевна

Шубина Надежда Сергеевна

Студент (бакалавр)

Московский государственный университет имени М.В.Ломоносова, Высшая школа государственного аудита, Студенческое научное общество ВШГА, Москва, Россия

E-mail: Sputnik55545@gmail.com

В контексте вопроса о правовой и экономической эффективности ответственности за налоговые правонарушения особое место занимают правонарушения, связанные с нарушениями сроков уплаты и правил ведения учета, поскольку исчисления пеней и штрафов основывается на конкретной сумме неуплаченных налогов, поэтому относительно них наиболее точно можно судить об ущербе и о справедливости, соразмерности и экономической обоснованности мер ответственности с позиций доктрины для выработки новых подходов к определению размера ответственности.

Ответственность за налоговые правонарушения в практике [6] и доктрине [3] подразделяется на **правовосстановительные** (пени - установленная денежная сумма, взыскиваемая в случае просрочки уплаты причитающихся сумм налогов или сборов) [2] и **карательные** (штраф, т.е. денежное взыскание - статья 114 НК РФ) меры. Однако вслед за законодателем Ахрем Н.В.[1] наряду с налогами, сборами, пошлинами, обращением в доход государства части прибыли государственных организаций относит к публично-правовым доходам государства **пени и штрафы**, которые при таком подходе теряют значение меры исчисления вины налогоплательщика, хотя при применении гражданско-правовых институтов, максимально приближенных к налоговым[2], суды и доктрина выражают однозначную позицию относительно исчисления неустойки (пени, штраф - 330 ГК): суд рассматривает вопрос о соразмерности неустойки последствиям нарушения обязательств исходя из общей суммы штрафа и пени, т.е. исходя из общеправового принципа справедливости ответственности [7].

Нарушение сроков уплаты налога не требует пояснений в части причинения материального ущерба государству. В части правонарушений, связанных с нарушением правил ведения учета, искажение отчетности ведет к ошибочному определению сумм, подлежащих уплате в качестве налога, это наносит ущерб государству, и наказывается штрафом (**120 НК**). Назначение штрафа не освобождает налогоплательщика от уплаты недоимки и начисленной пени [4]. Так, реальная сумма компенсации ущерба государству равняется сумме пени как выражению материального ущерба, причиненного государству за каждый день неуплаты. Однако штраф исчисляется в размере 20 процентов от недоимки, на которую уже начислена пеня, подлежащая уплате. Таким образом, **за одну неуплату возникает двойная (пусть и с разной правовой природой) ответственность**, размер которой изначально определяется несправедливо: не от суммы пени, а от суммы всей недоимки, которая поступит в бюджет.

Недостаточная дифференциация ответственности за различные виды налоговых правонарушений не мотивирует налогоплательщика к устранению нарушений в кратчайшие сроки, приводит к назначению непосильных и несоразмерных причиненному ущербу штрафов[9], доведению налогоплательщиков до банкротства, что негативно сказывается на имущественном положении их кредиторов, и на экономической ситуации в стране в целом[5]. Анализ показал, что 90% поступлений в результате процедуры банкротства дают

всего лишь 5% должников, другие 25% должников - 10% поступлений, 70% должников не дают в бюджет ничего.[8]

Налоговые органы, столкнувшись со статистикой банкротств, стали чаще заключать мировые соглашения с предприятиями, находящимися в тяжелом финансовом положении, но готовыми исполнять свои обязательства, руководствуясь принципами экономической целесообразности, сопровождения дела со стадии возникновения угрозы банкротства, противодействия использованию института банкротства для уклонения от уплаты налогов. Следствием такого подхода стало уменьшение количества процедур банкротства, инициированных ФНС России, за год поступления в бюджет от сопровождения процедур банкротства возросли с 28 млрд рублей до 64 млрд рублей [8].

Однако число банкротств, от инициирования которых отказывается или не отказывается ФНС, во многом обусловлено тем, что принцип экономической обоснованности был реализован только при установлении налогов и размера пени и не был задействован при установлении штрафов, действующая система санкций неэффективна и опасна как для налогоплательщиков, так и для бюджета. Вместе с тем при должном законодательном установлении санкций отпала бы и сама необходимость мировыми соглашениями определять посильную для налогоплательщика сумму, что не только сократило бы число банкротств, но и снизило нагрузку на налоговые органы в ходе налогового контроля и отстаивания своей позиции в суде.

Таким образом, признавая неэффективность существующих мер налоговой ответственности, экономическую нецелесообразность доведения субъекта налогообложения до банкротства и причинения ему убытков, не допускающих удовлетворения требований других кредиторов, производный и зависимый характер налоговых правоотношений от гражданско-правовых, а также для обеспечения соблюдения принципов справедливости, посильности, соразмерности и экономической обоснованности налога и налоговой санкции, эффективности и единообразия применения норм - на законодательном уровне представляется необходимым: при установлении ответственности за совершение налогового правонарушения, связанного с нарушениями сроков уплаты и правил ведения учета, использовать конструкцию нормы с **материальным составом**; исчислять штраф **от величины выраженного в пене размера реального убытка**, который возник вследствие несвоевременного перечисления налога; **ограничить** (по аналогии со статьёй 400 ГК РФ) **ответственность** налогоплательщика и налогового агента суммой максимально возможных **совокупных изъятий** в бюджет, с рассрочкой их уплаты.

Источники и литература

- 1) Ахрем Н.В., Конституционные основы публично-правовых доходов государства // Ученые записки юрид. фак. / Под ред. А.А. Ливеровского. СПб.: Изд-во С.-Петерб. гос. ун-та экон. и финансов, 2009. Вып. 16(26). С. 10 - 20.
- 2) Верстова М.Е., Обеспечение налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей (проблемы теории и практики): Монография / Под ред. С. В. Запольского. - СПб.: Издательство ЦПП ФНС России, 2007. 16,5 п.л.
- 3) Волкова Н.Н. Рецепция гражданско-правовых норм в налоговом законодательстве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2008. 24 с.
- 4) Постановление Конституционного суда 20-П от 17.12.1996
- 5) Постановление Конституционного суда 11-П от 15.07.1999
- 6) Постановление Конституционного суда 6-П от 06.02.2018 года

- 7) Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 7 от 24.03.2016
- 8) Источник: Новая Адвокатская газета ссылка: <http://www.advgazeta.ru/newsd/2224>
- 9) Дело № А60-13158/2018