

К.М. КУРЦЕР,  
соискатель  
Финансового университета  
при Правительстве  
Российской Федерации

K.M. KURTSEK,  
competitor  
of Financial university  
at the Government  
of the Russian Federation

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ  
ЗА НАЛОГОВЫЕ  
ПРАВОНАРУШЕНИЯ  
В РЕШЕНИЯХ  
КОНСТИТУЦИОННОГО  
СУДА РОССИЙСКОЙ  
ФЕДЕРАЦИИ

LIABILITY FOR TAX  
OFFENSES  
IN THE DECISIONS  
OF THE CONSTITUTIONAL  
COURT OF THE RUSSIAN  
FEDERATION

**В** статье раскрываются особенности ответственности за налоговые правонарушения, анализируются правовые позиции Конституционного Суда РФ по данному вопросу.

Ключевые слова: налог, налоговое правонарушение, ответственность, Конституционный суд.

**T**he article describes the features of liability for tax offenses, analyzed the legal position of the Constitutional Court of the Russian Federation on the issue.

Keywords: tax, tax violations, the responsibility, the Constitutional Court.

Конституция Российской Федерации закрепляет обязанность платить законно установленные налоги. Важным элементом механизма реализации данной обязанности является ответственность за совершение налоговых правонарушений<sup>1</sup>. В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое этим Кодексом установлена ответственность.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица, причем физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста. Предусмотренная Налоговым кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации. При этом привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

В отношении правовой природы ответственности за налоговые пра-

вонарушения в современной научной литературе существует дискуссия, причем преобладает точка зрения, рассматривающая эту ответственность в качестве самостоятельного вида<sup>2</sup>. Вопросы ответственности по делам, связанным с налоговыми правонарушениями и ответственностью за них, непосредственно затрагивают права и свободы граждан, в связи с чем эти вопросы неоднократно являлись предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации.

В частности, предметом рассмотрения Конституционного Суда Российской Федерации служил вопрос о конституционности положений налогового законодательства, предусматривающих возможность применения государственными органами санкций штрафного характера при отсутствии вины должника наряду со взысканием пени. В Постановлении №20-П от 17 декабря 1996 года по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации «О федеральных органах налоговой полиции» Конституционный Суд Российской Федерации указал, что по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности на-

<sup>1</sup> Пашенцев Д.А. Правовое регулирование налогообложения физических лиц. М.: Юркомпани, 2010. С. 85.

<sup>2</sup> См., напр.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003; Ильинов О. Правовая природа ответственности за совершение налоговых правонарушений // Право и жизнь. 2007. №106; Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005.

логоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом<sup>3</sup>. Неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок.

Иного рода меры, а именно взыскание штрафов, по своему существу выходят за рамки налогового обязательства. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. При производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и вина налогоплательщика.

Предметом обсуждения в Конституционном Суде Российской Федерации стала также ст. 113 Налогового кодекса, которая устанавливает срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. В ней говорится, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со

следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности)<sup>4</sup>. Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 Кодекса. По этим статьям исчисление срока давности начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода.

Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для ее проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему Российской Федерации.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного пунктом 3 статьи 91 настоящего Кодекса. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено ре-

<sup>3</sup> СЗ РФ. 1997. № 1. Ст.197.

<sup>4</sup> В ред. Федерального закона от 27.07.2006 № 137-ФЗ.

шение о возобновлении выездной налоговой проверки.

В Конституционный Суд Российской Федерации обратилась гражданка Г.А. Полякова с жалобой на нарушение ее конституционных прав статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации. Параллельно поступил запрос Федерального арбитражного суда Московского округа о проверке конституционности положений той же статьи. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации законоположения, устанавливающие давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П указал следующее:

Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, по смыслу данной статьи, имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком. Налогоплатель-

щик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, - иначе нарушились бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом<sup>5</sup>.

В целях обеспечения исполнения налогоплательщиками конституционной обязанности платить налоги и возмещения ущерба, понесенного казной в случае ее неисполнения, федеральный законодатель – на основании статей 57, 71 (пункты «в», «ж», «з», «о»), 72 (пункты «б», «и» части 1), 75 (часть 3) и 76 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации – устанавливает систему налогов, взимаемых в бюджет, и общие принципы налогообложения, а также предусматривает меры государственного принуждения, которые могут быть как праввосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности (погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уп-

<sup>5</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

латы налога - пеня), так и штрафными, возлагающими на нарушителей в качестве меры ответственности дополнительные выплаты.

Приведенным положениям Конституции Российской Федерации корреспондирует положение Конвенции о защите прав человека и основных свобод о праве государства принимать такие законы, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов, других сборов и штрафов (статья 1 Протокола № 1).

Устанавливая правовой механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, федеральный законодатель, по мнению Конституционного Суда, обладает собственной дискрецией в определении как форм налогового контроля и порядка его осуществления, так и налоговых правонарушений, их видов и ответственности за их совершение, включая основания и условия привлечения к ответственности, в том числе сроки давности – их длительность, возможность перерыва или приостановления и т.п. Поскольку взимание налогов как обязательных индивидуально безвозмездных денежных платежей, необходимых для покрытия публичных расходов, связано с вторжением государства в право собственности, имущественные права, свободу предпринимательской деятельности и тем самым – в сферу основных прав и свобод, регулирование налоговых отношений, по мнению Конституционного

Суда, должно осуществляться так, чтобы было гарантировано равное исполнение обязанностей налогоплательщиками и не создавались бы условия для нарушения их конституционных прав, а также прав и законных интересов других лиц. Законодатель, предусматривая ответственность за совершение налоговых правонарушений, должен исходить из конституционных принципов справедливости, юридического равенства, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (статья 19, часть 1; статья 55, части 2 и 3, Конституции Российской Федерации).

Таким образом, в указанном регулировании необходим баланс публичных и частных интересов как конституционно защищаемых ценностей<sup>6</sup>. В качестве правового механизма исполнения обязанности, закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации, обеспечения полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц, возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения данной обязанности, в Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена система мер налогового контроля, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений, с тем чтобы было гарантировано суверенное право государства получить с налогоплательщика в полном объеме соответствующие суммы – недоимку, пеню и штраф.

<sup>6</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

Вместе с тем, отметил Конституционный Суд, в целях достижения стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений при юридически обеспеченной возможности сбора и закрепления доказательств правонарушения законодатель ввел институт давности привлечения к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений. Давность привлечения к налоговой ответственности – институт, общий для правовых систем государств – участников Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Европейский Суд по правам человека рассматривает ее как право, предоставляемое законом лицу, совершившему налоговое правонарушение, не быть преследуемым по истечении определенного срока с момента совершения деяния, с тем чтобы достигалась правовая защищенность и не подвергалось посягательствам право на защиту, которое было бы скомпрометировано, если бы суды выносили решения, основываясь на неполной в силу истекшего времени доказательственной базе (Постановление от 22 июня 2000 года по делу «Коэм и другие против Бельгии» (*Coeme and others v. Belgium*)).

В соответствии со статьей 114 Налогового кодекса Российской Федерации мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции, которые устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий, т.е. штрафов. При этом за правона-

рушения, непосредственно связанные с недополучением государством налогов и сборов либо создающие непосредственную угрозу такого недополучения, налоговые санкции определяются в процентном отношении от суммы неуплаченного (подлежащего уплате) налога. Кроме того, как следует из статьи 114 Налогового кодекса Российской Федерации, налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности, применяются не к должностным или иным лицам, ответственным за надлежащее исполнение налогоплательщиком своих налоговых обязанностей, а к непосредственным участникам налоговых правоотношений (налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам).

Отсюда, по мнению Конституционного Суда, следует, что ответственность за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, носит имущественный характер, ее введение направлено на восполнение ущерба казны от налогового правонарушения. Поэтому применение мер ответственности за совершение налогового правонарушения основано на выявлении в строгой процессуальной форме размера причиненного государству финансового ущерба (пункт 4 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации)<sup>7</sup>.

В соответствии с правовыми позициями, выраженными Конституционным Судом Российской Федера-

<sup>7</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

ции в Постановлениях от 17 декабря 1996 года № 20-П, от 11 марта 1998 года № 8-П, от 15 июля 1999 года № 11-П, от 27 апреля 2001 года № 7-П, а также в определениях от 14 декабря 2000 года № 244-О и от 5 июля 2001 года № 130-О, суммы штрафных санкций, взыскиваемые с лиц за нарушение ими требований налогового законодательства и определяемые Налоговым кодексом Российской Федерации, выходят за рамки налогового долга как такового; этим они отличаются от недоимок и налоговой пени и, по существу, представляют собой разновидность публично-правовой ответственности имущественного характера. Полномочие же налогового органа, действуя властно-обязывающим образом, осуществлять привлечение к ответственности за совершение лицами налоговых правонарушений означает, что применяются особого рода публично-правовые штрафные санкции, направленные на обеспечение фискальных интересов государства и назначаемые за совершение правонарушений, предусмотренных нормами налогового законодательства.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 14 июля 2005 г. № 9-П установил, что публично-правовая природа налоговых правонарушений и претерпевание негативных последствий их совершения предполагает, что по таким делам требуется обнаружение, выявление налоговых правонарушений, собирание доказательств<sup>8</sup>. По-

добного рода функции, как относящиеся к досудебным стадиям производства, по смыслу статей 10, 118, 123, 126 и 127 Конституции Российской Федерации, не может выполнять суд. Поэтому законодатель, учитывая публично-правовую природу и специфику налоговых правонарушений и налоговой ответственности, выраженные в соответствующих правоотношениях, вправе наделить налоговые органы определенными полномочиями по осуществлению административной юрисдикции в сфере налоговой ответственности, обеспечивая при этом соблюдение требований статьи 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, гарантирующей каждому судебную защиту его прав и свобод и право на обжалование в суд решений и действий органов государственной власти и должностных лиц.

Статья 6 (Право на справедливое судебное разбирательство) Конвенции о защите прав человека и основных свобод в ее истолковании Европейским Судом по правам человека также не исключает возможность предварительного участия административных органов в осуществлении юрисдикционной функции, при этом суд должен иметь возможность контролировать действия административных органов по вопросам преследования и санкций; кроме того, право на доступ к правосудию не может считаться нарушенным единственно по той причине, что лицо оказалось стороной в соглашении, достигнутом в ходе процедур, носящих вспомогательный характер по

<sup>8</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

отношению к судебному разбирательству.

Установленный порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, не исключающий добровольное согласие налогоплательщика уплатить налоговый штраф, а в случае его несогласия гарантирующий судебное рассмотрение дела по существу, не может расцениваться как нарушающий конституционные права и свободы, в том числе право на судебную защиту.

Введение законодателем срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений направлено как на гарантирование конституционных прав налогоплательщиков, так и на обеспечение стабильности правопорядка и рациональную организацию деятельности правоприменителя. При этом трехлетний срок давности, установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации, коррелирует со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по времени значительно отстоит от факта его обнаружения.

Установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности в три года является универсальным, его продолжительность одинакова для всех видов налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 Налогового ко-

декса Российской Федерации. Вместе с тем законодатель, исходя из общих принципов юридической ответственности, в том числе справедливости, соразмерности и пропорциональности (статьи 19 и 57; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), может установить дифференцированные сроки давности с учетом видов налоговых правонарушений, их характера и степени общественного вреда.

Закрепляя обязанность платить законно установленные налоги, Конституция Российской Федерации непосредственно не предусматривает процессуальные формы юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений, в том числе порядок и конкретные процедуры привлечения к налоговой ответственности. Регулирование данных вопросов, по мнению Конституционного Суда, относится к компетенции законодателя.

Конституционный Суд Российской Федерации постановил признать положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты



налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта – с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Федеральный законодатель – исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций, выраженных на их основе в настоящем Постановлении, – правомочен внести соответствующие дополнения и изменения в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Впредь до внесения таких дополнений и изменений суд – в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки – может признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

Вместе с тем, по данному постановлению высказал особое мнение судья Конституционного Суда

Г.А. Гаджиев<sup>9</sup>. По его мнению, норма статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в части, устанавливающей недифференцированный давностный срок, противоречит статье 19 Конституции Российской Федерации.

Судья А.Л. Кононов также выразил категорическое несогласие с решением Конституционного Суда<sup>10</sup>. По его мнению, Конституционный Суд почему-то решил, что истечение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается или исчерпывается с момента оформления акта налоговой проверки. Между тем ни Конституция, ни действующее законодательство, ни юридическая доктрина не дают никаких оснований для таких выводов, а, напротив, противоречат им. Закон (пункт 1 статьи 113, пункт 4 статьи 109 Налогового кодекса Российской Федерации) не упоминает ни о каком прекращении или исчерпании срока давности, а говорит о его истечении. По смыслу этого срока, привлечение лица к ответственности может состояться лишь в его пределах, а истечение трехлетнего срока – безусловный повод для прекращения и освобождения от ответственности в любой стадии процесса.

Судья В.Г. Ярославцев в своем особом мнении отметил, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в их консти-

<sup>9</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

<sup>10</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4.

туционно-правовом истолковании противоречат статьям 10, 45 (часть 1), 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации. По его мнению, введение законодателем срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений направлено как на гарантирование конституционных прав налогоплательщиков, так и на обеспечение стабильности правопорядка и рациональную организацию деятельности правоприменителя.

Поэтому налоговый орган не вправе осуществлять юрисдикционную деятельность по привлечению налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, обнаруженного по истечении срока давности привлечения к ответственности. Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В связи с этим в своем Определении от 18 января 2005 года № 36-О Конституционный Суд Российской Федерации указал, что сами по себе положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не только не нарушают конституционные права налогоплательщика, но являются гарантией соблюдения его прав, которой он не может быть лишен<sup>11</sup>. Таким образом, отметил в своем особом мнении В.Г. Ярославцев, истечение срока давности и по нало-

говому закону является императивным и безусловным основанием освобождения лица от ответственности и на него не могут быть распространены нормы, регулирующие, в частности, восстановление процессуального срока или срока исковой давности.

В целом, отметил В.Г. Ярославцев, положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в их конституционно-правовом истолковании противоречат требованиям статей 10, 45 (часть 1), 46 (часть 1) Конституции Российской Федерации.

Таким образом, анализ решений Конституционного Суда показывает, что ответственность за неисполнение обязанности по уплате законно установленных налогов наступает в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. В то же время, конституционный смысл ответственности за неисполнение обязанности по уплате налогов остается в части своих положений дискуссионным, о чем свидетельствуют и различные мнения, высказанные судьями Конституционного Суда Российской Федерации.

#### **Библиографический список:**

1. *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003.
2. *Ильинов О.* Правовая природа ответственности за совершение налоговых правонарушений // *Право и жизнь.* 2007. №106.
3. *Парыгина В.А.* Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005.
4. *Пашенцев Д.А.* Правовое регулирование налогообложения физических лиц. М.: Юркомпани, 2010.

<sup>11</sup> Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 3.