

О принципах налоговой ответственности и вине

Вопрос о принципах налоговой ответственности как наиболее общих директивных, императивных нормах-требованиях, определяющих содержание правового регулирования отношений¹ налоговой ответственности, приобретает все большую значимость в условиях активного реформирования налогового законодательства Украины. Особая важность и актуальность проблемы принципов налоговой ответственности обусловлена целым рядом факторов, среди которых в первую очередь можно выделить следующие.

Во-первых, противостояние публичных и частных интересов, свойственное публично-правовой сфере налогообложения, предопределяет необходимость исследования института налоговой ответственности, ее принципов, исходя из двух конкурирующих позиций: а) реализации интересов государства и б) за-

щиты прав налогоплательщиков. В данном случае, говоря об «интересах государства», мы условно обозначили публичные интересы, носителями которых также могут быть и административно-территориальные образования. Приоритет публичных интересов в налоговых правоотношениях способствует тому, что при анализе правового статуса налогоплательщика основное внимание уделяется его обязанностям, права рассматриваются поверхностно либо вообще остаются вне поля внимания. Поскольку налогообложение является не только наиболее общим источником получения государственных доходов, но и оказывает влияние на индивидуальную свободу и равенство, оно также может иметь правовое измерение относительно прав личности².

² International Investment Law and Comparative Public Law / edited by Stephen W. Schill. – Oxford university press inc, New York. Oxford university press inc, New York, 2010. – P. 570.

¹ Витрук Н. В. Общая теория юридической ответственности / Н. В. Витрук. – М. : РАП, 2008. – С. 248.

Во-вторых, современный этап развития общественных отношений и их правового регулирования характеризуется неизбежным повышенным вниманием к процессам европейской интеграции и глобализации. В Украине ситуация не является исключением – одним из основных начал внешней политики государства является обеспечение интеграции в европейское политическое, экономическое и правовое пространство с целью приобретения членства в Европейском Союзе¹. Мы являемся свидетелями постепенной европеизации национального налогового права.

Сегодня нарушения налогового законодательства в разнообразных своих проявлениях (будь то уклонение от уплаты налогов, налоговое мошенничество или иное), представляя собой широко распространенное негативное явление в рамках правопорядка и финансовой дисциплины отдельного государства, приобретают свойства нового надгосударственного порядка – достигая межгосударственного, европейского и глобального уровня. Разные национальные системы законодательства по-разному определяют правовые последствия того или иного

нарушения налогового законодательства². Разумеется, в таких условиях одно государство не может решить проблему самостоятельно. Как следствие, в качестве основного принципа борьбы с налоговыми правонарушениями как на национальном (внутреннем) уровне, так и за рубежом Европейской комиссией была определена совместная работа государств-членов внутри Европейского Союза и на международном уровне³.

Названные факторы не существуют изолированно, а находятся в тесной неразрывной связи и оказывают влияние друг на друга. Зачастую такое взаимное влияние обуславливает возникновение новых вопросов, требующих научного осмысления. Так, например, образование и функционирование Европейского Союза, основной целью которого является не налоговое регулирование, а создание внутреннего рынка без внутренних границ⁴, в значительной степени влияет на налоговую деятельность государств-членов. С одной стороны, возникает вопрос о разграничении налоговой юрисдикции государств-членов и воз-

² В Украине за нарушение налогового законодательства Налоговым кодексом предусмотрена возможность привлечения к финансовой, административной и уголовной ответственности.

³ См.: Сайт Европейской Комиссии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm.

⁴ Article 26 of the Treaty on the Functioning of the European Union [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/st06655-re01.en08.doc>.

¹ См.: Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 // Офіц. вісн. України. – 2006. – № 24. – С. 203; Порядок денний асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію від 20.11.2009, 12.11.2009 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_990/print1361270024844653.

возможности делегирования части их фискального суверенитета надгосударственному органу. Фискальный суверенитет государств – суверенное право взимать налоги с целью финансирования общественных благ¹, в том числе и применять меры принуждения в случае нарушения налогового законодательства, – ограничивается деятельностью в пределах их территорий и является исключительно вопросом внутреннего регулирования. При этом сочетание глобализации экономики и географически ограниченного фискального суверенитета государств приводит к проблемам, связанным с двойным неналогообложением (*double non-taxation*²), распределением налогов среди налогоплательщиков и между государствами³.

С другой стороны, Европейский Союз оказывает влияние на налоговое администрирование и в государствах, не являющихся его членами, что тем самым влечет за собой определенное

ограничение фискального суверенитета государства. С целью защиты публичных интересов государств «соответствующий политический приоритет» придается вопросу эффективного управления в сфере налогообложения (*Good Governance in Tax Matters*)⁴. Установлено требование о включении положений, касающихся надлежащего управления в сфере налогообложения, во все новые соглашения с государствами, не входящими в Европейский Союз. Европейской комиссией сделан акцент на обязательном содержании в налоговых соглашениях положения о прозрачности и обмене информацией для целей налогообложения на уровне Европейского Союза. Усиление эффективного управления в сфере налогообложения в рамках Европейского Союза обеспечивает необходимую платформу для того, чтобы требовать надлежащего управления в сфере налогообложения от государств, не входящих в состав Европейского Союза⁵.

Объединение усилий в борьбе с налоговыми правонарушениями и установление европейских стандартов такой деятельности имеет своей целью не только защиту доходов государственного бюджета, но и обеспечение уверенности граждан в спра-

¹ Reuven S. Avi-Yonah, James R. Hines Jr. and Michael Lang, *Comparative Fiscal Federalism – Comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court’s Tax Jurisprudence*, EUCOTAX Series on European Taxation, Volume 14, Kluwer Law International, 2007. – P. 1.

² Postma, A., Nouwen, M., *Double non-taxation: responses to the European Commission’s public consultation on double non-taxation cases are published*, Global Tax Policy and Controversy Briefing, Issue 11, December 2012. – P. 34–37; European Commission, ‘Summary Report of the Responses Received on the Public Consultation on Factual Examples and Possible Ways to Tackle Double Non-Taxation Cases’, 5 July 2012, TAXUD D1 D(2012).

³ Wilde M. F. de, *Some Thoughts on a Fair Allocation of Corporate Tax In a Globalizing Economy*, *Intertax*, Volume 38, Issue 5, 2010.

⁴ В апреле 2009 г. Европейская комиссия опубликовала коммюнике под названием «Promoting Good Governance in Tax Matters».

⁵ O’Shea T., *EU Tax Governance Policy Gets Boost From European Parliament*, *Worldwide Tax Daily: 2010 WTD 46-5 – News Stories* [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ccls.qmul.ac.uk/docs/staff/oshea/52176.pdf>.

ведливости и эффективности налоговой системы¹. Ярким подтверждением последнего является активное обсуждение идеи создания Европейского кодекса налогоплательщика (European Taxpayer's Code), который бы, обобщая позитивный опыт государств-членов, закрепил начала повышения сотрудничества, доверия и конфиденциальности между налоговыми органами и налогоплательщиками с целью обеспечения большей прозрачности прав и обязанностей налогоплательщиков и усиления подхода, ориентированного на услуги. Путем улучшения отношений между налогоплательщиками и налоговыми органами, усиления прозрачности налоговых правил, уменьшения риска ошибок с потенциально серьезными последствиями для налогоплательщиков и поощрения соблюдения налогового законодательства, стимулирования применения администрациями государств-членов Кодекс налогоплательщика может способствовать более эффективному сбору налогов². Заметим, что указанные начала были провозглашены как основные принципы работы созданного Министерства доходов и сборов Украины³.

Указанные процессы влияния национального образования на внут-

реннее законодательство государств во многом определяют и содержание принципов налоговой ответственности. В целом проблеме принципов в праве уделялось и продолжает уделяться пристальное внимание учеными – представителями общей теории права, а также философии права⁴. Во многом присущая противоположность взглядов на понятие «принцип» в праве⁵ обусловлена различием подходов к пониманию права (естественная теория права, позитивистская и т. д.), типом правовой системы (англосаксонская, континентальная) и другими факторами.

Р. Алекси, сторонник позиции, согласно которой все нормы права делятся на принципы и правила, рассматривая систему общих принципов правового порядка как «аксиологически-телеологическую систему»⁶, обращается к проблеме возникновения и закрепления таких принципов. Они не вытекают логически из норм-предписаний. Проблематичным является также и применение таких принципов для оправдания правовых решений. Принципы допускают исключения

⁴ Alexy R. A Theory of Constitutional Rights / R. Alexy ; (translated by Julian Rivers). – Oxford : Oxford University Press, 2002; Dworkin R. Law's Empire / R. Dworkin. – Oxford : Hart Publishing, 1998; Hart H. L. A. The Concept of Law / H. L. A. Hart. – 2nd edn. – Oxford : Clarendon Press, 1994.

⁵ До сих пор ведутся дискуссии о правовой или неправовой, нормативной или ненормативной природе принципов, о соотношении принципа и нормы права и т. д.

⁶ C.-W. Canaris, Systemdenken und Systembegriff in der Jurisprudenz (Berlin, 1969), 46 ff.

¹ Combating tax fraud and evasion, Commission contribution to the European Council of 22 May 2013 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_en.pdf.

² http://ec.europa.eu/taxation_customs/common/consultations/tax/2013_tpcode_en.htm.

³ <http://minrd.gov.ua/pro-minrd-ukraini/kluchovi-pokazniki/>.

и могут не соответствовать друг другу и даже противоречить; они не подпадают под схему применения «все-или-ничего»; их истинное значение раскрывается через двусторонний процесс корректировок и ограничений; а для их действительного применения они требуют конкретизации через вторичные принципы и конкретные ценностные суждения с независимым материальным содержанием¹.

Р. Дворкин, также придерживаясь указанной точки зрения, проводит разграничение принципов и правил таким образом²: правила носят характер «все-или-ничего», т. е. они просто применяются или не применяются; принципы, в свою очередь, имеют неограниченную сферу действия, которая может быть ограничена лишь противоречием другой норме. Они не могут сами определять свои границы³. Если происходит коллизия между принципом и правилом, то принцип может ограничивать объем правила и, наоборот, правила могут ограничивать объем принципа.

В научной литературе конкретный перечень принципов юридической ответственности не отличается большим разнообразием. В большинстве случаев выделяют такие принципы юридической ответственности, как справедливость, гуманизм, закон-

ность, неотвратимость, индивидуализация, запрет удвоения ответственности за одно и то же правонарушение. По мнению Н. В. Витрука, в научной доктрине сформулированы следующие принципы юридической ответственности: правомерность основания юридической ответственности; неотвратимость наступления юридической ответственности; равные основания юридической ответственности; недопустимость привлечения к юридической ответственности дважды (повторно) за одно и то же правонарушение; оптимальность процессуальной формы юридической ответственности; эффективность реализации юридической ответственности⁴.

Сторонники позитивистского подхода акцентируют внимание на том, что принципы юридической ответственности не могут быть только научными идеями или духовными положениями, они должны быть в той или иной форме (прямо или косвенно) закреплены в действующем законодательстве⁵. Однако принципы юридической ответственности далеко не всегда находят достаточно полное закрепление в конституциях либо в отраслевом законодательстве. По поводу включения в такой перечень некоторых принципов в научной литературе ведутся дискуссии. Одним

¹ См.: Alexy R. A Theory of Constitutional Rights / R. Alexy ; (translated by Julian Rivers). – Oxford : Oxford University Press, 2002. – P. 44.

² Dworkin R. Law's Empire / R. Dworkin. – Oxford : Hart Publishing, 1998. – P. 413.

³ Douma S. C. J. Non-discriminatory Tax Obstacles, EC Tax Review 2012-2. – P. 68.

⁴ Витрук Н. В. Общая теория юридической ответственности / Н. В. Витрук. – М. : РАП, 2008. – С. 266.

⁵ Хачатуров Р. Л. Юридическая ответственность (теоретические вопросы) / Р. Л. Хачатуров, Д. А. Липинский. – СПб. : Юрид. центр Пресс, 2007. – С. 30.

из ярких примеров является принцип юридической ответственности за вину или ответственности без вины, принцип презумпции невиновности или виновности.

Для того чтобы вести речь о наличии или же отсутствии этого принципа либо презумпции в налоговом законодательстве страны, необходимо четко определить, что мы понимаем под этими категориями. «Презумпции и принципы права имеют много общего, поскольку определяют основные ценности права, регулируют общественные отношения, влияют на содержание юридической практики. Но разница между ними заключается в том, что принципы права – неопровержимые, основополагающие, универсальные правовые идеи. Они не могут быть отменены или изменены в ходе решения юридического дела»¹. Общие принципы налогового права присущи содержанию всех его норм, а вот презумпции характерны лишь для определенной области отношений, например налоговой ответственности. В последнем случае презумпции становятся похожими на институциональные принципы налогового права. Д. А. Смирнов предлагает условно разделить принципы налогового права на обеспечивающие интересы государства и стоящие на страже прав и интересов налогоплательщиков, но все они, наряду с презумпциями, ограничива-

ют негативное усмотрение правоприменителей².

Истории известны примеры применения мер ответственности без учета вины. Так, в памятниках древнерусского права не выделялась внутренняя (субъективная) сторона правонарушения, как и не ставилась перед правоприменителем задача по выяснению черт личности правонарушителя: важен был лишь факт противозаконности, причинения материального, физического или морального вреда³. Долгое время вина была не психологическим, а собственно юридическим (если не сказать, механическим) критерием. Ее наличие и вид определялись, исходя из опасности совершенного правонарушения⁴. В период создания пролетарского государства, вплоть до издания декрета ВЦИК от 21 марта 1921 г. «О замене продовольственной и сырьевой разверстки натуральным налогом», крестьяне подвергались коллективной ответственности и за невыполнение налоговых требований⁵. Отказ от упоминания терминов «вина» и «вменяемость» при сохранении умысла как основания уголовной ответственности обеспечивал возможность применения мер уголовной репрессии не только

² Смирнов Д. А. Принципы российского налогового права: понятие, формирование, реализация / Д. А. Смирнов. – М. : Юрлитинформ, 2011. – С. 189.

³ Иванов А. А. От талиона к индивидуализации юридической ответственности. Исторический очерк становления правового принципа : монография / А. А. Иванов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2009. – С. 24.

⁴ Там же. – С. 38.

⁵ Там же. – С. 81.

¹ Захаров А. Л. Межотраслевые принципы права / А. Л. Захаров ; под ред. В. М. Ведяхина. – Самара : Самар. отд-ние Литфонда, 2005. – С. 24–25.

к отдельным лицам, но и к целым организациям без персонификации вины и индивидуализации ответственности их конкретных членов¹.

К вопросу объективной и прямой ответственности (ответственности без вины) обращались в своих исследованиях многие ученые. Теория «объективной» или «внешней» уголовной ответственности выдвигалась О. У. Холмсом, согласно ей допускалось наказание лица, не осуждаемого с позиции морали, с целью пользы для общества². Похожее обоснование приводится и для принципа «незнание закона не освобождает от ответственности»³. О. У. Холмс был сторонником прямой ответственности при полном исключении персональной вины правонарушителя. В то время как многие считают ответственность без вины в уголовном праве недопустимой, они бы допустили ее в целях административной эффектив-

ности и удобства в некоторых случаях, когда санкции ограничены штрафом⁴.

Институт вины представляет собой субъективную сторону правонарушения, под которым понимается психическое отношение субъекта к своему деянию и его последствиям⁵. Наиболее разработан и теоретически осмыслен институт вины представителями уголовно-правовой, а также административно-правовой доктрины. Вина выступает в двух формах: 1) умышленная; 2) неосторожная. В свою очередь, умысел может быть прямым или косвенным (эвентуальным). Неосторожная вина также подразделяется на два вида: а) преступную самонадеянность или легкомыслие; б) преступную небрежность или халатность⁶. Содержанием вины, которое в том или ином сочетании компонентов и определяет конкретную форму вины, являются интеллектуальная и волевая составляющие.

Традиционно учение о правонарушении как на уровне общей теории, так и отраслевых наук выделяет четыре элемента состава правонарушения: 1) объект правонарушения; 2) субъект правонарушения; 3) объективная сторона правонарушения; 4) субъективная сторона правонарушения. Право-

¹ Иванов А. А. От талиона к индивидуализации юридической ответственности. Исторический очерк становления правового принципа : монография / А. А. Иванов. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2009. – С. 82.

² Автором используются термины «objective» и «external liability». Впервые опубликованный в 1881 г. труд «The Common Law» закрепил подход автора, особенностью которого являлось избежание какого-либо возможного смещения права и морали (см.: Holmes O. W., Jr. 1923. The Common Law / Oliver Wendell Holmes. – Boston : Little, Brown. – P. 48).

³ См.: Golding M. P. Responsibility in The Blackwell Guide to the Philosophy of Law and Legal Theory / M. P. Golding ; edited be Martin P. Golding and William A. Edmundson. 2005. Blackwell Publishing Ltd. – P. 223.

⁴ См.: Golding M. P. Responsibility in The Blackwell Guide to the Philosophy of Law and Legal Theory / M. P. Golding ; edited be Martin P. Golding and William A. Edmundson. 2005. Blackwell Publishing Ltd. – P. 224.

⁵ Матузов Н. И. Теория государства и права : учебник / Н. И. Матузов, А. В. Малько. – 3-е изд. – М. : «Дело» АНХ, 2009. – С. 441–442.

⁶ Там же. – С. 442.

нарушение как единственное основание привлечения к юридической ответственности того или иного вида подлежит законодательному определению. Так, согласно ст. 106 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) 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 настоящим Кодексом установлена ответственность¹.

В развитие этого положения налогового законодательства О. И. Юстус выделяет такие элементы состава налогового правонарушения: субъект посягательства (кто посягает), объект посягательства (на что осуществляется посягательство), объективная сторона (в чем посягательство выражается объективно) и субъективная сторона (в чем выражается отношение посягающего к тому, что он делает)². Исходя из формального критерия, вину необходимо рассматривать как обязательный элемент состава налогового правонарушения³.

Традиционно выделяемые формы вины (умысел и неосторожность) представляют собой сформированные в законодательстве критерии, позволяющие определить меру субъектив-

ности деяния, которая варьируется от ярко выраженной в прямом умысле до слабо выраженной в небрежности⁴. Российское налоговое законодательство выделяет две формы вины при совершении налогового правонарушения: умысел и неосторожность⁵.

Несмотря на то, что законодатель только в одном составе налогового правонарушения (п. 2 ст. 122 НК РФ) прямо указал на форму вины как квалифицирующий признак правонарушения, виновность лица должна обязательно устанавливаться в каждом конкретном случае, поскольку любое налоговое правонарушение в соответствии со ст. 106 НК РФ считается таковым, если совершено виновно⁶. Кроме того, отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения предусмотрено в п. 2 ст. 109 НК РФ в качестве обстоятельства, исключающего привлечение лица к ответственности.

Конституционный Суд Российской Федерации в Постановлении от 17 декабря 1996 г. (п. 5) указал, что налоговое правонарушение есть предусмотренное законом виновное деяние, совершенное умышленно или по не-

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации : от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

² Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.12 / О. И. Юстус. – Саратов, 1997. – С. 83.

³ Там же. – С. 108.

⁴ Денисов Ю. А. Общая теория правонарушений и ответственности / Ю. А. Денисов. – Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1983. – С. 109.

⁵ Статья 110 Налогового кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 (СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824).

⁶ О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой НК РФ : Постановление Пленумов Верхов. Суда РФ и Высш. арбитраж. суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 // Бюл. Верхов. Суда РФ. – 1999. – № 18.

осторожности. При производстве по делам о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как сам факт совершения такого нарушения, так и степень вины налогоплательщика. Санкции штрафного характера должны отвечать вытекающим из Конституции требованиям справедливости и соразмерности, предполагающим установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и дифференциацию степени вины правонарушителя в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба и иных существенных обстоятельств. Суд в связи с привлечением налогоплательщиков к ответственности за нарушение налоговых обязательств не может ограничиться лишь формальной констатацией факта нарушения этих обязательств, не выделяя иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие вины соответствующих субъектов, в какой бы форме она ни проявлялась.

Что касается налогового законодательства Украины, то тут ситуация кардинально противоположная. Согласно ч. 1 ст. 109 Налогового кодекса Украины¹ налоговыми правонарушениями являются противоправные деяния (действие или бездействие) налогоплательщиков, налоговых агентов и/или их должностных лиц, а также должностных лиц контролирующих органов, которые привели к неисполнению или ненадлежащему исполне-

нию требований, установленных этим Кодексом и иным законодательством, контроль за соблюдением которого возложен на контролирующие органы. Таким образом, в легальной дефиниции налогового правонарушения вообще отсутствует такой элемент его состава, как субъективная сторона. Не содержат указания на необходимость наличия субъективной стороны и конкретные составы налоговых правонарушений, предусмотренные статьями 117–128 Налогового кодекса Украины.

В таком случае абсолютно естественно возникает вопрос, по какой же причине законодатель исключил такой элемент состава налогового правонарушения, как субъективная сторона? Как видится, причин может быть как минимум две: либо это недостаток законодательной техники и законодатель просто упустил одно слово («виновное») в определении ч. 1 ст. 109 Налогового кодекса Украины; либо умышленно его избежал, осознавая специфику и природу налоговых правонарушений. Ведь по сути государству все равно, по какой причине не уплачен налог, единственная его цель – получить причитающиеся налоговые поступления в установленный срок для формирования доходной части бюджетов и осуществления соответствующих бюджетных расходов.

В таком контексте абсолютно естественно возникает вопрос о соотношении принципа ответственности без вины и принципа верховенства права, последний неизбежно предполагает соблюдение прав человека. Значительное пересечение между концеп-

¹ Податковий кодекс України : від 02.12.2010 // Відом. Верхов. Ради України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.

циями верховенства права и соблюдению прав человека. Многие права, закрепленные в Европейской конвенции о защите прав человека и основных свобод (далее – ЕКПЧ)¹, прямо или косвенно ссылаются на верховенство права. Наиболее очевидно связаны с верховенством права такие права: 1) право на доступ к правосудию; 2) право на юридически компетентного судью; 3) право на то, чтобы быть заслушанным; 4) неприемлемость повторного привлечения к уголовной ответственности за одно и то же преступление (*ne bis in idem*) (ст. 4 Протокола № 7 к ЕКПЧ); 5) правовой принцип, согласно которому меры, связанные с обременением, не должны иметь обратного действия; 6) право на эффективное средство правовой защиты (ст. 13 ЕКПЧ) в отношении любого обоснованного дела; 7) каждый человек, обвиняемый в преступлении, пользуется презумпцией невиновности, пока не будет доказана его вина²; 8) право на справедливое судебное разбирательство (в англо-американской традиции принцип «естественного правосудия») или «отправление правосудия»³.

¹ Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms [Электронный ресурс]. Rome, 4.XI.1950. – Режим доступа: <http://conventions.coe.int/Treaty/en/Treaties/Html/005.htm>.

² Thomas Carothers, *The Rule of Law Revival*, *Foreign Affairs* 77 (1998), 95 (96).

³ О верховенстве права [Электронный ресурс] : доклад, утв. Венециан. комиссией на 86-й пленар. сессии от 25–26 марта 2011 г. – Режим доступа: [www.venice.coe.int/docs/2011/cdl-ad\(2011\)003rev-rus/pdf](http://www.venice.coe.int/docs/2011/cdl-ad(2011)003rev-rus/pdf).

Отдельно следует остановиться на презумпции невиновности, закрепленной в ч. 2 ст. 6 ЕКПЧ. Европейский суд по правам человека постановил, что ст. 6 (2) возлагает обязательства не только на уголовные суды, но и на другие органы государственной власти. Суд также постановил, что презумпция невиновности в ст. 6 (2) является одним из элементов, необходимых для обеспечения справедливого судебного разбирательства, в соответствии с требованиями ст. 6 (1)⁴. Некоторые ученые полагают, что данная презумпция распространяется не только на уголовные дела.

В то же время нельзя сказать, что налоговое законодательство Украины абсолютно игнорирует институт вины. В ряде статей Налогового кодекса Украины встречаются указания на вину того или иного субъекта налоговых правоотношений при совершении налогового правонарушения. Так, например, согласно п. 49.6 ст. 49 Налогового кодекса Украины в случае потери или порчи почтового отправления или задержки его вручения органу государственной налоговой службы *по вине* оператора почтовой связи, такой оператор несет ответственность в соответствии с законом. В таком случае налогоплательщик *освобождается* от какой-либо ответственности за неподачу или несвоевременную подачу такой декларации.

Согласно п. 129.6 ст. 129 Налогового кодекса Украины за нарушение

⁴ *Allenet de Ribemont v France*. A 308 (1995) 20 EHRR 557.

срока зачисления налогов в бюджеты или государственные целевые фонды, установленных Законом Украины «О платежных системах и перечислении средств в Украине», *по вине* банка такой банк уплачивает пеню за каждый день просрочки, включая день уплаты, и штрафные санкции в размерах, установленных этим Кодексом, а также несет иную ответственность, установленную этим Кодексом, за нарушение порядка своевременного и полного внесения налогов, сборов (обязательных платежей) в бюджет или государственный целевой фонд. При этом налогоплательщик *освобождается* от ответственности за несвоевременное или перечисление не в полном объеме таких налогов, сборов и иных платежей в бюджеты и государственные целевые фонды, включая начисленную пеню или штрафные санкции.

Согласно п. 129.7 этой же статьи не считается нарушением срока перечисления налогов, сборов (обязательных платежей) *по вине* банка нарушение, совершенное вследствие регулирования Национальным банком Украины экономических нормативов такого банка, которое приводит к недостатку свободного остатка средств на таком корреспондентском счете.

Таким образом, хотя Налоговый кодекс Украины прямо и не указывает на необходимость наличия вины налогоплательщика при совершении налогового правонарушения, тем не менее косвенно указывает на освобождение такого налогоплательщика от

ответственности при отсутствии его вины. Данная позиция законодателя является весьма неоднозначной, поскольку из общего анализа норм Налогового кодекса Украины, скорее всего, вытекает принцип ответственности без вины. Однако «...ответственность и оправдание являются двумя сторонами одной монеты: оправдание – это способ облегчить ответственность за что-либо, полностью или частично»¹.

Говоря о вине и о принципах налоговой ответственности, следует обратиться к дифференциации последних с позиций деления права на материальное и процессуальное. Ответственность за вину или без вины (fault-based or strict liability) относится к принципам материального права, так как определяется способом закрепления родового и видового определения правонарушения и его состава. Что касается принципа презумпции невиновности или виновности, то эти принципы присущи процессуальному праву. Согласно последним определяется бремя доказывания наличия или отсутствия вины и его распределение между участниками процесса.

В отличие от украинского налогового законодательства, Налоговый кодекс Российской Федерации в ч. 8 ст. 108 прямо закрепил презумпцию невиновности. Так, лицо считается невиновным в совершении налого-

¹ The Blackwell Guide to the Philosophy of Law and Legal Theory / Edited by Martin P. Golding and William A. Edmundson. – Blackwell Publishing Ltd, 2005. – P. 227.

вого правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустрашимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Важнейшее значение презумпции невиновности состоит в том, что она не исключает наличие вины лица в совершении правонарушения, однако без ее опровержения невозможно применение к такому нарушителю мер юридической ответственности. Именно поэтому закон возлагает на государственный орган обязанность доказать вину нарушителя и предоставляет последнему право не доказывать свою невиновность¹. Следует заметить, что в научной литературе со стороны отдельных ученых высказывались предложения о замене презумпции невиновности нарушителя на презумпцию его виновности, что означает обязанность не государственного органа доказать вину нарушителя, а обязанность нарушителя дока-

зать свою невиновность и избежать наказания².

Как свидетельствует практика, со стороны налоговых органов преобладает подход к правовой оценке деяний налогоплательщиков и характера вины последних в их совершении, согласно которому решения налогового органа о привлечении налогоплательщиков к ответственности зачастую основаны на выявлении фактов ненадлежащего, по мнению налогового органа, выполнения нормативных предписаний налогового законодательства независимо от установления обстоятельств, которыми вызваны такие факты, а также причастности к ним налогоплательщика и степени его вины в их наступлении. Суды, в свою очередь, в подобных случаях не принимают во внимание формальную констатацию налоговыми органами факта якобы имеющегося нарушения, отказывая в удовлетворении их требований по мотивам недоказанности неправомерности действий (бездействия) налогоплательщиков, виновности последних в их совершении и наличия причинно-следственной связи таких действий с фактом правонарушения³.

Налоговый кодекс Украины, закрепляя основные начала налогового зако-

² Ахметшин Р. И. О недопустимости привлечения к ответственности в отсутствие вины / Р. И. Ахметшин, К. В. Черноиванова // Фин. и бухгалтер. консультации. – 2001. – № 7.

³ Хабеев Т. Н. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Т. Н. Хабеев. – М., 2005. – С. 71–72.

¹ Хабеев Т. Н. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Т. Н. Хабеев. – М., 2005. – С. 70.

нодательства, в ст. 4 упоминает принцип неотвратимости наступления определенной законом ответственности в случае нарушения налогового законодательства, а также презумпцию правомерности решений налогоплательщика, в случае если норма закона или другого нормативно-правового акта, изданного на основании закона, или если нормы разных законов или разных нормативно-правовых актов допускают неоднозначную (множественную) трактовку прав и обязанностей налогоплательщиков или контролирующих органов, в результате чего есть возможность принять решение в пользу как налогоплательщика, так и контролирующего органа. В данном контексте следует заметить, что презумпция правомерности решений налогоплательщика хотя и значительно влияет на правовой статус обязанного лица налоговых правоотношений, однако презумпцией невиновности не является, а также не отображает распределение бремени доказывания.

Говоря о бремени доказывания в налоговых процедурах разрешения споров, необходимо исходить из их классификации на административные и судебные. В порядке административного обжалования обязанность доказывания того, что любое начисление, осуществленное контролирующим органом в случаях, определенных Налоговым кодексом, или любое другое решение контролирующего органа является правомерным, возлагается на контролирующий орган (п. 56.4 ст. 56 Налогового кодекса Ук-

раины). То есть формально налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность. Однако при подаче жалобы налогоплательщик должен обосновать неправомочность принятого решения налоговым органом.

Что касается судебного порядка рассмотрения налоговых споров, то в силу прямого указания в ст. 56 Налогового кодекса Украины обязанность доказывания правомерности начисления или принятия любого другого решения контролирующим органом в судебном обжаловании устанавливается процессуальным законом. Так, согласно ст. 71 Кодекса административного судопроизводства Украины¹ каждая сторона должна доказать те обстоятельства, на которых основываются ее требования и возражения (ч. 1). В то же время в административных делах о противоправности решений, действий или бездействия субъекта властных полномочий обязанность доказывания правомерности своего решения, действия или бездействия возлагается на ответчика, если он возражает против административного иска (ч. 2). Однако на практике налогоплательщику, не согласному с налоговым уведомлением-решением, принятым по результатам налоговой проверки, недостаточно просто заявить о своей позиции в исковом заявлении. Напротив, он должен достаточно четко аргументировать свою позицию, доказывая неправомочность

¹ Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 № 2747-IV // Відом. Верхов. Ради України. – 2005. – № 35–36, 37. – С. 446.

решения налогового органа и свою невиновность. Кроме того, суд может собирать доказательства по собственной инициативе (ч. 5).

Необходимо отметить, что, к сожалению, не только на законодательном уровне, но и в научной литературе не существует не только единства, но и определенности взглядов относительно субъективной стороны состава налогового нарушения. Внимание к субъективной стороне налогового правонарушения обозначилось в литературе еще С. Д. Цыпкиным¹. По мнению Ю. Н. Старилова, субъективная сторона юридических составов налоговых нарушений все же должна включать вину в виде умысла либо неосторожности. Однако, отмечает Ю. Н. Старилов, по существу можно говорить лишь о степени активности и желаний должностных лиц организаций-налогоплательщиков в принятии мер по предотвращению нарушений. Оценить деятельность юридического лица с точки зрения умысла или неосторожности не представляется возможным².

Помимо всей сложности проблемы вины в составе налогового правонарушения вообще, ситуация усугубляется применением этого института к такому виду налогоплательщиков, как юридические лица. Если при

определении вины налогоплательщика – физического лица существует достаточно понятный механизм, то определение вины налогоплательщиков – юридических лиц вызывает значительные затруднения. Налоговый кодекс Российской Федерации в ч. 4 ст. 110 прямо устанавливает, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Однако данное положение, по нашему мнению, не может не вызывать ряда вопросов. С одной стороны, вряд ли организации можно придавать свойства психического характера. С другой стороны, действия налогоплательщика – юридического лица – это всегда действия его должностных лиц, даже в случае совершения последними противоправных деяний, предусмотренных налоговым законодательством. Однако финансовые санкции применяются именно к налогоплательщику, а должностные же лица, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности. Аналогичное положение закреплено в Налоговом кодексе Российской Федерации: привлечение предприятия или организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии оснований от административной, уголовной и иной ответственности,

¹ Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С. Д. Цыпкин. – М. : Юрид. лит., 1973. – С. 36.

² Старилов Ю. Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность / Ю. Н. Старилов. – Воронеж, 1995. – С. 59, 66–67.

предусмотренной законами Российской Федерации.

Как отмечает О. И. Юстус, основную проблему, связанную с субъектом налогового правонарушения, можно определить как проблему несовпадения субъекта налогового правонарушения и субъекта ответственности за него¹. Усматривая зерно истины в данном суждении, заметим, что в данном случае субъект налогового правонарушения и субъект ответственности за него совпадают – это юридическое лицо – налогоплательщик, однако попытка поставить вину такого налогоплательщика, обладающего важнейшим свойством единства, в зависимости от вины одного составляющего (должностного лица) такого юридического лица производит фактически подмену субъекта налогового правонарушения, в то время как налоговую ответственность будет нести не должностное лицо, а само юридическое лицо – налогоплательщик.

По словам Д. В. Винницкого, постановка вины юридического лица в зависимость от вины его должностных лиц не может быть признана удовлетворительной, так как не соответствует такому признаку налоговой правосубъектности юридического лица, как самостоятельность налоговой ответственности². Действительно,

¹ Юстус О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков-организаций : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.12 / О. И. Юстус. – Саратов, 1997. – С. 84.

² Винницкий Д. В. Субъекты налогового права / Д. В. Винницкий. – М. : НОРМА, 2000. – С. 53.

статус самостоятельного субъекта налогового правонарушения предполагает самостоятельный характер вины такого субъекта в совершении правонарушения³.

Достаточно много вопросов возникает в связи с квалификацией вины организации через вину ее должностных лиц. Во-первых, НК РФ не определяет понятие должностного лица в целях применения мер ответственности юридических лиц – налогоплательщиков. Должностные лица, в свою очередь, привлекаются к ответственности уголовной и административной. Выявить круг лиц, вина которых должна определять вину организации в совершении налогового правонарушения, несколько проблематично. Вряд ли можно согласиться с представленным в научной литературе предложением о необходимости выделения должностных лиц организаций-налогоплательщиков в качестве самостоятельных участников налоговых правоотношений⁴.

Опубликовано: Очерки налогово-правовой науки современности : монография / под общ. ред. Е. Ю. Грачевой и Н. П. Кучерявенко. – Москва ; Харьков : Право, 2013. – С. 548–556.

³ Хабеев Т. Н. Понятие налоговых правонарушений и порядок применения ответственности за их совершение : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / Т. Н. Хабеев. – М., 2005. – С. 83.

⁴ Золотухин А. В. Теоретические аспекты института ответственности за налоговые нарушения : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / А. В. Золотухин. – М., 2004. – С. 92–93.