О НЕКОТОРЫХ ПРОБЛЕМАХ ПРИМЕНЕНИЯ И ОБЖАЛОВАНИЯ АДМИНИСТРАТИВНЫХ НАКАЗАНИЙ ЗА НАРУШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

А. СОСНА,
доктор права, преподаватель юридического факультета Государственного университета Молдовы

SUMMARY

In the present article the author examines the topical issues of appointment of administrative penalties for tax offenses.

Particular attention is paid to some of the issues that arise in an appeal against administrative penalties for violation of tax laws.

Keywords: tax violation, an administrative penalty, tax penalty, the taxpayer, the tax, penalty, fine, legal person, a natural person.

***

В представленном материале автор рассматривает актуальные вопросы назначения административных взысканий за налоговые правонарушения.

Особое внимание уделяется некоторым проблемам, возникающим при обжаловании административных наказаний за нарушение налогового законодательства.

Ключевые слова: налоговое нарушение, административное наказание, налоговая санкция, налогоплательщик, налог, пеня, штраф, юридическое лицо, физическое лицо.

Актуальность данной проблемы обусловлена противоречивостью правовых норм, регулирующих порядок применения и обжалования административных наказаний за нарушение налогового законодательства, наличием правовых норм, способствующих нарушениям прав налогоплательщиков, а также недостаточным освещением данной темы в нашей юридической литературе.

Постановка проблемы. Раздел V Налоговое администрирование Налогового кодекса Республики Молдова (далее НК РМ) закрепляет презумпцию вины налогоплательщика, что противоречит международным правовым актам о защите прав человека и не соответствует концепции правового государства. Для наглядности процитируем тексты части (1) ст. 234 и части (3) ст. 267 НК РМ.

Изложение основных положений. Согласно части (1) ст. 234 НК РМ налоговая санкция не применяется полностью или частично, а в случае, если уже назначена, отменяется полностью или частично при предъявлении доказательств, подтверждающих законность всех действий (бездействия) или отдельных действий (бездействия), считавшихся ранее противоправными.

Согласно части (3) ст. 267 НК РМ обязанность доказывания ошибочности решения, вынесенного налоговым органом, возлагается на лицо, подавшее жалобу.

Данные нормы содержатся в Разделе V Налоговое администрирование НК РМ (ст. 129-275), утвержденном законом РМ № 408-XV от 26 июля 2001 года. [1]

Часть (1) ст. 234 и часть (3) ст. 267 НК РМ противоречат части (1) ст. 11 НК РМ (Раздел I. Общие положения), утвержденного законом РМ № 1173-XIII от 24.04.1997 года, и части (3) закона РМ «Об административном суде»№ 793-XIV от 10.02.2013 года.

Согласно части (1) ст. 11 НК РМ все сомнения, возникающие при применении налогового законодательства, должны толковаться в пользу налогоплательщика.

Согласно части (7) ст. 6 закона РМ «О законодательных актах» № 780-XV от 27.12.2001 года в случае возникновения между двумя законодательными актами, имеющими равную юридическую силу, противоречия норм, содержащих различные решения по одному и тому же объекту регулирования, применяются положения последнего по времени принятия акта. [2]

Учитывая, что Раздел V НК РМ принят законом РМ № 408-XV от 26 июля 2001 года, а Разделы I и II приняты законом РМ № 1173-XIII от 24.04.1997 года, судебные инстанции обязаны применять часть (1) ст. 234 и часть (3) ст. 267 НК РМ, а не противоречащую им часть (1) ст. 11 НК РМ.

Части (1) ст. 234 и части (3) ст. 267 НК РМ, которые закрепляют презумпцию виновности налогоплательщика, противоречит часть (3) ст. 24 закона РМ «Об административном суде». Согласно части (3) ст. 24 этого закона при рассмотрении в административном суде искового заявления об аннулировании обжалуемого административного акта представ-

ление доказательств вменяется в обязанность ответчика, а при рассмотрении требования о возмещении причиненного ущерба - в обязанность обеих сторон. [3]

Согласно части (3) ст. 6 закона РМ «О законодательных актах» в случае противоречия между нормой общего законодательного акта и нормой специального законодательного акта, имеющих равную юридическую силу, применяется норма специального законодательного акта. Закон РМ «Об административном суде» является общим законодательным актом, т. к. регулирует порядок обжалования всех административных актов, в том числе и актов налоговых органов. Раздел V НК РМ является специальным законом, т. к. регулирует порядок обжалования только административных актов налоговых органов. Следовательно, суды обязаны применять часть (1) ст. 234 и часть (3) ст. 267 НК РМ, а не часть (3) ст. 24 закона РМ «Об административном суде».

Порядок обжалования административных наказаний за нарушение налогового законодательства весьма слабо освещен в юридической литературе Республики Молдова.

Этой теме посвящены: Налоговый кодекс (III-IX Разделы), Комментарий к Налоговому кодексу («Бухгалтерские и налоговые консультации». Специальный выпуск № 2, февраль 2013 года) и ряд статей. При этом большинство статей НК РМ, регулирующих порядок обжалования административных наказаний, не прокомментировано.

В Российской Федерации имеется целый ряд комментариев к Налоговому кодексу Российской Федерации, в которых разъясняется порядок обжалования административных наказаний со ссылками на судебную и арбитражную практику.

Особого внимания заслуживает «Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации частей I и II» под редакцией Ю.Ф.Кваши, объемом 1292 страниц, изданный в 2006 году в г. Москва. [4]

Автор достаточно удачно предпринял попытку осветить порядок применения и обжалования административных наказаний за нарушение налогового законодательства, обратить внимание на недостатки НК РФ и внести предложения по устранению этих недостатков.

Согласно ст. 232 НК РМ к ответственности за совершение налогового нарушения привлекаются:

a) налогоплательщик - юридическое лицо, должностное лицо которого совершило налоговое нарушение;

b) налогоплательщик - физическое лицо, не занимающееся предпринимательской деятельностью, которое совершило налоговое нарушение. В случае, когда указанное лицо недееспособно или ограниченно дееспособно, ответственность за совершение им налогового нарушения несет его законный представитель (родители, усыновители, опекун, попечитель) соразмерно объекту налогообложения, налоговому обязательству и имуществу налогоплательщика.

c) налогоплательщик - физическое лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность, должностное лицо которого совершило налоговое нарушение. [5]

Понятие «юридическое лицо» определено в части (1) ст. 55 Гражданского кодекса Республики Молдова (ГК РМ) № 1107-XV от 06.06.2002 года.

Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в судебной инстанции. [6]

Согласно части (1) ст. 234 НК РМ налоговая санкция не применяется полностью или частично, а в случае, если уже назначена, отменяется полностью или частично при предъявлении доказательств, подтверждающих законность всех действий (бездействия) или отдельных действий (бездействия), считавшихся ранее противоправными. Достоверность и подлинность представленных доказательств могут быть проверены налоговым органом у источника их происхождения или у других лиц. Документы, представленные с нарушением установленных налоговым органом сроков или после осуществления налогового контроля, проверяются в обязательном порядке.

Предложение. По нашему мнению, часть (1) ст. 234 НК РМ следует изменить, установив презумпцию невиновности налогоплательщика. Следует учесть, что ст. 375 Кодекса Республики Молдова о правонарушениях (далее КоП РМ) № 218-XV от 24 октября 2008 года устанавливает презумпцию невиновности правонарушителя.

Согласно части (1) ст. 375 КоП РМ любое лицо, обвиняемое в совершении правонарушения, считается невиновным до тех пор, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном настоящим кодексом порядке.

Презумпция невиновности налогоплательщика установлена пунктом 6 ст. 108 Налогового кодекса Российской Федерации.

Согласно пункту 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового 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. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Согласно части (2) ст. 234 НК РМ лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового нарушения, имеет право на уменьшение штрафа на 50 процентов при строгом соблюдении им следующих условий:

a) не имеет недоимки на дату принятия решения по делу о налоговом нарушении или погашает ее одновременно с выполнением условий пункта b);

b) в течение трех рабочих дней со дня вручения ему решения по делу о налоговом нарушении уплачивает суммы налогов (пошлин), сборов, пени и/или 50 процентов штрафов, указанные в решении;

c) представляет в срок, предусмотренный для добровольного исполнения решения по делу о налоговом нарушении, документы, подтверждающие уплату сумм, предусмотренных пунктами a) и b).

На основании представленных в соответствии с пунктом c) документов орган, уполномоченный рассматривать дела о налоговых нарушениях, в срок до 10 рабочих дней должен принять решение об уменьшении штрафов на 50 процентов. В случае, когда после принятия решения об уменьшении штрафа устанавливается несоблюдение хотя бы одного из условий, предусмотренных пунктами a) и b), соответствующий орган аннулирует решение, и лицо не может пользоваться правом на 50-процентное уменьшение штрафов.

Согласно части (8) ст. 214 НК РМ запрещается повторное проведение с выездом на место налогового контроля в отношении одних и тех же налогов (пошлин) и сборов за налоговый период, который ранее уже был подвергнут контролю, за исключением случаев, когда повторное проведение налогового контроля продиктовано реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика, связано с инспектированием деятельности налогового органа вышестоящим органом, обусловлено деятельностью налоговых постов или обнаружением после проведения контроля признаков налоговых нарушений, когда это является встречной проверкой, когда контроль осуществляется по запросу правоохранительных органов и органов, предусмотренных частью (5) ст. 131, когда необходимость этого возникла вследствие рассмотрения дела о нарушении налогового законодательства или обжалования. Основанием для осуществления повторного налогового контроля с выездом на место в связи с инспектированием деятельности налогового органа вышестоящим органом может служить только решение последнего при соблюдении требований ст. 214 НК РМ.

Производство по делам о налоговых правонарушениях регулируется ст. ст. 239-252 НК РМ.

Производство по делу о налоговом нарушении не может быть начато, а начатое производство подлежит прекращению при наличии следующих обстоятельств:

a) отсутствие факта налогового нарушения;

b) ликвидация или смерть лица, в отношении которого было начато производство по делу о налоговом нарушении.

c) отсутствие сумм налога (пошлины), сбора, пени, подлежащих взысканию согласно налоговому законодательству.

Дела о налоговых нарушениях рассматриваются налоговыми органами и органами Национального Центра по борьбе с коррупцией.

Рассматривать дела о налоговых нарушениях и применять налоговые санкции от имени уполномоченных органов правомочны руководители налоговых органов и их заместители, директор Национального Центра по борьбе с коррупцией, заместители директора, а также начальники и заместители начальников территориальных подразделений Национального Центра.

Лицо, привлекаемое к ответственности за совершение налогового нарушения, имеет право знакомиться с материалами дела, давать объяснения, представлять доказательства, заявлять ходатайства, обжаловать решение по делу. Лицо, привлекаемое к ответственности, может пользоваться услугами адвоката, который реализует указанные права по поручению и от имени привлекаемого лица.

Дела о налоговых нарушениях рассматриваются в течение 15 дней со дня:

a) представления разногласий, если они были представлены своевременно;

b) истечения срока представления разногласий, если они не были представлены или были представлены с опозданием.

В случае представления каких-либо обоснованных доводов срок, указанный в части (1), может быть продлен на 30 дней решением органа, уполномоченного рассматривать дела о налоговых нарушениях, в том числе на основании обоснованного ходатайства, представленного лицом, привлекаемым к ответственности за совершение налогового нарушения, согласно части (2) ст. 243. В этих случаях лицу, привле-

каемому к ответственности за совершение налогового нарушения, дата рассмотрения дела сообщается заблаговременно согласно части (1) ст. 243.

Рассмотрев дело о налоговом нарушении, налоговый орган выносит решение по нему, которое должно содержать:

a) наименование органа, от имени которого выносится решение;

b) должность, фамилию и имя лица, вынесшего решение;

c) дату и место рассмотрения дела;

d) отметки об участии лиц, совершивших налоговое нарушение (их представителей);

e) наименование (фамилию и имя), местонахождение (место жительства) и фискальных актов, которые были нарушены;

g) указание на статью, часть, пункт нормативного акта, предусматривающие налоговую санкцию;

h) решение по делу;

i) порядок и срок обжалования решения;

j) иные относящиеся к делу данные;

k) подпись лица, вынесшего решение.

Решение по делу о налоговом нарушении объявляется незамедлительно по завершении его рассмотрения.

В течение трех дней после вынесения решения по делу о налоговом нарушении один экземпляр решения вручается или отправляется заказным письмом лицу, в отношении которого оно вынесено.

Согласно части (1) ст. 267 НК РМ решение налогового органа или действия налогового служащего могут быть обжалованы только лицом, в отношении которого было вынесено решение или совершены действия, либо его представителем в предусмотренном настоящим кодексом порядке.

Согласно части (3) ст. 267 НК РМ обязанность доказывания ошибочности решения, вынесенного налоговым органом, возлагается на лицо, подавшее жалобу.

Часть (3) ст. 267 НК РМ противоречит части (3) ст. 24 закона РМ "Об административном суде", согласно которой при рассмотрении в административном суде искового заявления об аннулировании обжалуемого административного акта представление доказательств вменяется в обязанность ответчика. НК РМ является специальным законом, а закон РМ "Об административном суде" - общим законом. Поэтому согласно части (3) ст. 6 закона РМ применению подлежит НК РМ, который является специальным законом, а не закон РМ "Об административном суде", который является общим законодательным актом.

Предложение. По нашему мнению, часть (3) ст. 267 НК РМ следует изменить, установив, что налоговый орган обязан доказать вину правонарушителя и законность примененного к нему административного наказания.

Налогоплательщики, слабо осведомленные о нашем противоречивом, быстро изменяющемся налоговом законодательстве, не должны доказывать свою невиновность налоговым служащим, обязанным знать налоговое законодательство.

Другим существенным недостатком НК РМ является право налоговых органов налагать административные наказания.

Согласно части (2) ст. 241 НК РМ рассматривать дела о налоговых нарушениях и применять налоговые санкции от имени уполномоченных органов правомочны руководители налоговых органов и их заместители, директор Национального Центра по борьбе с коррупцией, заместители директора, а также начальники и заместители начальников территориальных подразделений Центра.

Налоговые органы принимают подзаконные нормативные акты, регулирующие налоговые отношения, и сами налагают административные наказания за нарушения ими же принятых нормативных актов. Такое «совмещение» функций законодательной и исполнительной власти противоречит одному из основных принципов правового государства — принципу разделения властей.

Предложение. По-нашему мнению, в НК РМ следует внести изменения, установив, что административные наказания за нарушения налогового законодательства налагает судебная инстанция.

При этом следует учесть, что согласно пункту 7 ст. 114 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке, и обратиться в суд налоговый орган может не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения согласно пункту 1 ст. 115 Налогового кодекса Российской Федерации.

В корректировке нуждаются и части (1) и (2) ст. 236 НК РМ.

Согласно части (1) ст. 236 НК РМ штраф является налоговой санкцией, заключающейся в обязывании лица, совершившего налоговое нарушение, к уплате денежной суммы. Штраф применяется независимо от применения других налоговых санкций и уплаты налогов (пошлин), сборов, пеней, начисленных дополнительно сверх декларированных или недекларированных.

Согласно части (2) ст. 236 НК РМ штраф составляет часть налогового обязательства и взыскивается в порядке, установленном для взимания налогов.

Предложение. По нашему мнению, штраф не является частью налогового обязательства, а способом обеспечения исполнения налогового обязательства,

санкцией за неисполнение этого обязательства. Поэтому сроки принудительного исполнения налогового обязательства — обязательства по уплате налога и сроки применения налоговых санкций должны быть разными.

Судебный порядок обжалования административных наказаний за нарушения налогового законодательства установлен законом РМ «Об административном суде» и Гражданско-процессуального кодекса Республики Молдова, далее ГПК РМ.

Исковое заявление об отмене административного наказания рассматривается судом первой инстанции. Решение этого суда может быть обжаловано в апелляционном порядке в соответствии со ст. 357-394, 396 ГПК РМ.

Определение апелляционной инстанции может быть обжаловано в кассационном порядке в соответствии со ст. 429-445 ГПК РМ.

При этом согласно ст. 444 ГПК РМ кассационные жалобы, как правило, рассматриваются без вызова сторон, что противоречит ст. ст. 23, 25, 26 ГПК РМ и способствует вынесению незаконных по существу определений Высшей судебной палаты РМ.

Предложение. По нашему мнению, следует восстановить порядок рассмотрения кассационных жалоб, действовавший до 1 декабря 2012 года, т. е. до вступления в силу закона РМ № 155 от 05.07.2012 года.

Литература:

1. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 8 февраля 2007 г.
2. Официальный монитор РМ. № 36-38 от 14.03.2002 г.
3. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 03.10.2006 г.
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации частей I и II» Под ред. проф. Ю.Ф.Кваши, Москва, 2006, стр. 464.
5. Официальный монитор РМ № 82-86 от 22.06.2002 г.
6. Официальный монитор РМ. № 82-86 от 22.06.2002 г.