

## СРАВНИТЕЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЕ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ И РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

*Статья посвящена сравнительной характеристике налоговой ответственности в налоговой системе Республики Беларусь и Российской Федерации. Одним из отличий в налоговой системе Республики Беларусь и Российской Федерации является институт налоговой ответственности. На основании проведенного анализа налогового законодательства обеих стран автор предлагает внести изменения и дополнения в Налоговый кодекс Республики Беларусь, используя положительный опыт Российской Федерации.*

*Ключевые слова:* налоговая система, налоги, ответственность, налоговое правонарушение.

Анализируя налоговые системы Республики Беларусь и Российской Федерации, следует отметить, что у них имеется значительное число общих черт, которые обусловлены историческими предпосылками. В то же время при современных условиях развития национальных экономик сформировались многочисленные отличия как в целом по налоговым системам, так и по отдельным налоговым терминам и институтам. Так, в юридической науке существует несколько позиций по вопросу о правовой природе юридической ответственности за налоговые правонарушения, которые во многом обусловлены научными подходами к определению места административного, финансового и налогового права в системе национального права. Все эти обстоятельства обуславливают актуальность выбранной темы.

В налоговом законодательстве Республики Беларусь не определен вопрос ответственности за налоговые правонарушения, так как в Налоговом кодексе Республики Беларусь (далее — НК Республики Беларусь) [1] отсутствует специальная глава, вследствие чего в науке налогового права Республики Беларусь существует неопределенность по вопросам определения налогового правонарушения и налоговой ответственности, и воздействия её на правонарушителей [2, с. 160].

В Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ) данному институту посвящён целый раздел «Раздел VI. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение», который включает в себя общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений, виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение и другие положения [3].

В Республике Беларусь основным нормативным правовым актом, содержащим виды налоговых правонарушений и регулирующим вопросы применения к нарушителям налогового законодательства мер юридической ответственности, является Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях (далее — КоАП Республики Беларусь). Данному виду правонарушений посвящена глава 13 КоАП Республики Беларусь «Административные правонарушения против порядка налогообложения» [4].

Согласно статье 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершённое противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ устанавливает ответственность. В нормах НК Республики Беларусь не закреплено определение налогового правонарушения, равно как и понятия ответственности за налоговое правонарушение [5].

Поэтому считаем, что целесообразно обозначить и закрепить понятие налогового правонарушения в НК Республики Беларусь: «Налоговое правонарушение — виновное противоправное действие или бездействие налогоплательщика, налогового агента и иных ответственных лиц, за которое законодательством Республики Беларусь предусмотрена ответственность.»

Юридическая ответственность следует за нарушение правовых норм. За нарушения применяется принудительная мера, определяемая степенью юридической ответственности, которая влечёт за собой определённые лишения имущественного или личного характера.

В Российской Федерации за нарушение налогового законодательства существуют следующие виды юридической ответственности: финансовая (налоговая), административная, уголовная,

дисциплинарная, которые характерны для различных отраслей права. Так, положения о финансовой (налоговой) ответственности закреплены в НК РФ, которая предусматривает налоговые санкции в виде взысканий (штрафов), выраженные в разных формах и размерах (в твёрдых денежных суммах и в процентах к определённым суммам). Административная ответственность в отношении исключительно должностных лиц за налоговые правонарушения предусмотрена статьями 15.3—15.6 и 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях [6]. За налоговые правонарушения уголовная ответственность предусмотрена за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, квалифицируется как налоговое мошенничество. Наказания за налоговые преступления изложены в статьях 198—199 Уголовного кодекса РФ [7]. Дисциплинарная ответственность за нарушение налогового законодательства применяется в случае нарушения работником организации трудовой или служебной дисциплины. Привлечение к дисциплинарной ответственности осуществляет администрация в соответствии с Кодексом законов о труде Российской Федерации. В сфере налогообложения вопрос о дисциплинарной ответственности наиболее актуален в отношении сотрудников налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и налоговой полиции, которые являются государственными служащими [8, с. 129]. В Республике Беларусь выделяют административную и уголовную ответственности за нарушение налогового законодательства [9, с. 99].

Можно выделить следующие признаки налогового правонарушения: противоправность деяния, которое установлено в форме действия или бездействия, нарушающего норму права; виновность деяния, характеризуемого совершением противоправного действия (или бездействия) умышленно или по неосторожности; наказуемость деяния, т. е. наличие установленной законом ответственности за совершение данного налогового правонарушения. К налоговой ответственности могут привлекаться налогоплательщики (организации, физические лица), сборщики налогов (организации и граждане-предприниматели), кредитные организации, ответственные за перечисление налогов в бюджет [10].

НК РФ раскрывает общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, определяет презумпцию невиновности, предусматривает и обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. НК РФ предусматривает 15 видов налоговых правонарушений, детально определяя их признаки (статьи 116—129 НК РФ). Однако в НК РФ не закреплено чёткого понятия налоговой ответственности, но, по мнению доктора юридических наук, профессора М. М. Рассолова, под налоговой ответственностью понимается санкция (принудительная мера) за налоговое правонарушение, урегулированная главой 16 НК РФ. За совершение налоговых правонарушений применяются налоговые санкции в виде взысканий (штрафов), выраженные в разных формах и размерах (в твёрдых денежных суммах и в процентах к определённым суммам) [11].

В НК РФ подробно описан институт ответственности за совершение налоговых правонарушений. Так, статья 107 НК РФ устанавливает налоговую ответственность для физического лица с 16 лет. В налоговом законодательстве Республики Беларусь нет прямой нормы, которая устанавливала бы ответственность с определённого возраста. Административная ответственность по законодательству Республики Беларусь наступает с 16 лет [12]. Поскольку гражданин Республики Беларусь может осуществлять трудовую деятельность и заниматься предпринимательской деятельностью с 16 лет (согласно статье 26 Гражданского кодекса Республики Беларусь [13]), целесообразно ввести налоговую ответственность за налоговые правонарушения с 16 лет в Республике Беларусь и закрепить понятие налоговой ответственности и возраста её наступления в НК Республики Беларусь: «Налоговая ответственность — вид юридической ответственности, наступающий с 16 лет и предусматривающий принудительные меры за совершение налогового правонарушения, за которые применяются налоговые санкции в виде взысканий (штрафов)».

Неисполнение налогоплательщиками своих обязанностей обеспечивается мерами государственного принуждения. За налоговое правонарушение применяют налоговые санкции, меры к принудительному взысканию недоимок по налогам. Исполнение обязанностей по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пени, приостановлением операций по счетам налогоплательщика — организации, индивидуального предпринимателя, плательщика сборов — организации, или налогового агента — организации, наложением ареста на имущество налогоплательщика [14].

Налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения (презумпция невиновности). Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на налоговые органы. Решение о виновности налогоплательщика выносит суд, и только после этого налоговые органы смогут взыскать сумму недоимок по налогам.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии хотя бы одного из следующих обстоятельств: отсутствие события налогового правонарушения; отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения; совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения 16-летнего возраста; истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения [15].

Согласно статье 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признаётся лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности [16]. Следовательно, существуют две формы вины при совершении налогового правонарушения.

Согласно статье 110 НК РФ налоговое правонарушение признаётся совершённым умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признаётся совершённым по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать [17].

Согласно пункту 1 статьи 114 НК РФ мерой ответственности за совершение правонарушения является налоговая санкция, которая имеет и превентивное значение — предотвращение повторного совершения плательщиком налогового правонарушения. После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговый орган обращается с иском в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности, налоговой санкции [18].

Помимо форм вины существуют обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения. В статьях 111 и 112 НК РФ приведены обстоятельства, исключаящие, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. Статья 111 НК РФ устанавливает обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения, статья 112 НК РФ устанавливает обстоятельства, смягчающими и отягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения [19]. Данные перечни, установленные НК РФ, позволяют органам, привлекающим к юридической ответственности виновных лиц, прекратить дело в отношении виновного лица, снизить или увеличить размер взыскания.

Перечень обстоятельств, исключаящих, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, является открытым. Это означает, что суды и налоговые органы на своё усмотрение могут признать то или иное обстоятельство смягчающим, отягчающим и исключаящим ответственность со всеми закреплёнными в НК РФ последствиями [20].

Согласно статье 114 НК РФ при наличии хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, размер налоговой санкции может быть снижен не менее чем в два раза. Также в НК РФ при наличии отягчающих обстоятельства ответственность за налоговое правонарушение должна быть увеличена [21].

По мнению автора, вышеперечисленные положения налоговой ответственности должны быть закреплены в НК Республики Беларусь.

Подводя итоги, отметим, что сегодня для экономической интеграции Республики Беларусь и РФ необходимо создать равные условия хозяйствования в данных государствах. Для этого нужно привести в соответствие налоговое законодательство. При сравнении налогового законодательства в области налоговой ответственности за нарушения налогового законодательства, выявлено, что в НК Республики Беларусь не обозначен институт налоговой ответственности. Используя положительный опыт Российской Федерации, целесообразно внести дополнения в Налоговый кодекс Республики Беларусь в части понятия налогового правонарушения и налоговой ответственности, а также возраста наступления налоговой ответственности:

«Налоговое правонарушение — виновное противоправное действие или бездействие налогоплательщика, налогового агента и иных ответственных лиц, за которое законодательством Республики Беларусь предусмотрена ответственность». «Налоговая ответственность — вид юридической ответственности, наступающий с 16 лет и предусматривающий принудительные меры за совершение налогового правонарушения, за которые применяются налоговые санкции в виде взысканий (штрафов)».

На взгляд автора, данные дополнения должны регулировать отношения в области налоговой ответственности, содержать понятие налогового правонарушения и общие положения привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

© Кивель А. Ю., 2015

### Список цитированных источников

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г. № 166-З ; в ред. Закона Респ. Беларусь от 30.12.2014. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс. Беларусь».
2. Адаменкова С. И. Налоги и их применение в финансово-экономических расчётах : учеб.-метод. пособие. 3-е изд. / под ред. С. И. Адаменковой, О. С. Евменчик. Минск : Элайда, 2005. 585 с.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс] : 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ ; в ред. Федер. закона от 29 дек. 2014 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : 21 апр. 2003 г. № 194-З ; в ред. Закона Респ. Беларусь от 10 янв. 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс. Беларусь».
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]. Ст. 106.
6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс] : 30 дек. 2001 г. № 195-ФЗ ; в ред. Закона от 15 нояб. 2014 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
7. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ ; в ред. Закона от 3 февр. 2015 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
8. Финансовое право : учеб. пособие / под ред. Е. Ю. Грачевой, Э. Д. Соколовой. 2-е изд., испр. и доп. М. : Юриспруденция, 2000. 304 с.
9. Финансовое право : учеб. пособие для вузов / под ред. М. М. Рассолова. М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2001. 444 с.
10. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение [Электронный ресурс]. URL: <http://www.grandars.ru> (дата обращения: 22.02.2015).
11. Финансовое право. С. 99.
12. Кодекс Республики Беларусь об административных правонарушениях [Электронный ресурс].
13. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 дек. 1998 г. № 218-З ; в ред. Закона Респ. Беларусь от 31 дек. 2014 г. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс. Беларусь».
14. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение [Электронный ресурс].
15. Финансовое право : учеб. пособие для вузов / под ред. М. М. Рассолова. С. 99.
16. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]. Ст. 110.
17. Там же. Ст. 110.
18. Там же. Ст. 114.
19. Там же. Ст. 111—112.
20. Финансовое право : учеб. пособие для вузов. С. 100.
21. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) [Электронный ресурс]. Ст. 114.

*The article is devoted to comparative characteristic of the tax liability in the tax system of the Republic of Belarus and the Russian Federation. One of the distinguishing features of the tax system of the Republic of Belarus and the Russian Federation is the institution of tax liability. Based on the analysis of the tax legislation of both countries the author proposes to make changes to the Tax Code of the Republic of Belarus, using the positive experience of the Russian Federation.*

*Key words: the tax system, taxes, liability, tax offense.*