



## О НЕКОТОРЫХ ПРОБЛЕМАХ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

А. СОСНА,

доктор права, преподаватель юридического факультета Государственного университета Молдовы

### SUMMARY

The pressing questions of application of tax responsibility in the presented material. The different points of over view of scientists and practical workers of both Republic of Moldova and Russian Federation are brought.

Suggestions speak out on a change and addition of current tax legislation.

**Keywords:** tax liability, tax violation, tax penalty, fine, penalty, tax levies, tax charges.

\*\*\*

В представленном материале анализируются актуальные вопросы применения налоговой ответственности. Приводятся различные точки зрения ученых и практиков как Республики Молдова, так и Российской Федерации.

Высказываются предложения по изменению и дополнению действующего налогового законодательства.

**Ключевые слова:** налоговая ответственность, налоговое правонарушение, налоговая санкция, штраф, пеня, налоговые пошлины, налоговые сборы.

*Актуальность исследуемого материала. Отдельные ученые считают налоговую ответственность составной частью финансово-правовой ответственности. Они полагают, что налоговая ответственность:*

- 1) основана на государственном принуждении и является одной из форм реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;
- 2) наступает за совершение налогового правонарушения;
- 3) субъектами ответственности могут быть физические и юридические лица, в том числе индивидуальные предприниматели и крестьянские (фермерские) хозяйства;
- 4) выражается в отрицательных последствиях имущественного характера;
- 5) реализуется в процессуальной форме [1].

**Постановка проблемы.** Налоговая ответственность «представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями Налогового кодекса, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке» [2].

Данное определение не совсем верно, т.к. налоговая ответственность предусмотрена не только Налоговым кодексом, но и Уголовным кодексом.

Налоговая ответственность подразделяется на 2 вида: уголовную и административную.

Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства установлена Уголовным кодексом Республики Молдова, (далее - УК РМ) [3], а административная ответственность – Налоговым кодексом Республики Молдова, (далее – НК РМ) [4], Таможенным кодексом Республики Молдова, (далее – ТК РМ) [5], и Кодексом о правонарушениях Республики Молдова, (далее - КоП РМ) [6].

НК РМ устанавливает санкции,

основания, условия и порядок их применения, а также порядок обжалования примененных к налогоплательщикам санкций.

Порядок обжалования административных наказаний регулируется не только НК РМ, но и законом РМ «Об административном суде» № 793-XIV от 10.02.2000 года [7] и Гражданским процессуальным кодексом Республики Молдова № 225-XV от 30.05.2003 года (далее - ГПК РМ) [8].

Имеются противоречия между регулирующими порядок обжалования административных наказаний нормами НК РМ и нормами закона РМ «Об административном суде».

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

**Изложение основного материала.** Административная ответственность за нарушение налогового законодательства, установленная ст. ст. 253-257<sup>1</sup>, 259-263 НК РМ, отличается от административной ответственности, установленной ст. ст. 287, 297, 301, 311 и 330 КоП РМ, и характеризуется следующими признаками.

1. Установленные НК РМ санкции за неисполнение налогового обязательства (штраф и пеня) рассматриваются как часть налогового обязательства (обязательства по уплате налогов).

Согласно части (1) ст. 228 НК РМ пеня составляет часть налогового обязательства и взыскивается в порядке, установленном для взимания налогов.

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

КоП РМ устанавливает только санкции за нарушения налогового обязательства (штраф, лишение права заниматься определенной деятельностью).

2. НК РМ установлены весьма продолжительные сроки для применения санкций. Согласно части (1) ст. 264 НК РМ за исключением случаев, предусмотренных частью (2), налоговые обязательства могут быть определены в следующие сроки:

а) для налогов (пошлин), сборов, пеней - не позднее четырех лет с последней даты, установленной для представления соответствующего налогового отчета или для уплаты налога (пошлины), сбора, пени (в случае, когда представление налогового отчета не предусмотрено);

б) для налоговых санкций, относящихся к конкретному налогу (пошлине), сбору, - не позднее четырех лет с последней даты, установленной для представления налогового отчета по данному налогу (пошлине), сбору или для уплаты данного налога (пошлины), сбора (в случае, когда представление налогового отчета не предусмотрено);

с) для налоговых санкций, не относящихся к конкретным налогам (по-

шлинам), сборам, - не позднее четырех лет со дня совершения налогового нарушения.

Часть (1) ст. 264 НК РМ устанавливает чрезмерно длительный, по нашему мнению, срок для определения налоговых обязательств, частью которых являются санкции.

Кроме того, часть (2) ст. 264 НК РМ содержит перечень случаев, на которые этот длительный срок не распространяется. Так согласно части (2) ст. 264 НК РМ срок давности не распространяется на налоги (пошлины), сборы, пени или налоговые санкции, относящиеся к конкретному налогу (пошлине), сбору, если налоговый отчет, устанавливающий налоговое обязательство, содержит информацию, вводящую в заблуждение, или отражает факты, образующие состав налогового преступления, либо если он не был представлен вообще.

Из содержания ст. 264 НК РМ непонятно является ли установленный этой статьей срок сроком определения налоговых обязательств или сроком исковой давности. Тем более, что ст. 265 НК РМ устанавливает срок погашения налоговых обязательств.

Согласно части (1) ст. 265 НК РМ в случае определения налогового обязательства в установленный срок или на протяжении периода, установленного в ст. 264 НК РМ, оно погашается путем принудительного исполнения налоговым органом в соответствии с настоящим разделом или судебной инстанцией, но только при условии, что действия налогового органа или обращение в судебную инстанцию имели место в течение шести лет после определения налогового обязательства.

По нашему мнению, срок погашения налогового обязательства является весьма длительным и его следует сократить до 1 года.

При этом следует учесть, что частью (5) ст. 30 КоП РМ установлен одногодичный срок давности исполнения административных наказаний. Кроме того, этот длительный срок погашения налоговых обязательств может быть приостановлен.

Так, согласно части (2) ст. 265 НК РМ срок давности приостанавливается в случае, если:

а) налогоплательщик - физическое лицо находится под арестом или приговорен к лишению свободы, - на период его нахождения под арестом или в заключении;

б) налогоплательщик - физическое лицо отсутствует в Республике Молдо-

ва более шести месяцев, - на период его отсутствия;

с) должностное лицо налогоплательщика - юридического лица отсутствует в Республике Молдова более шести месяцев, - на период его отсутствия;

д) предоставлена отсрочка или рассрочка погашения налогового обязательства, - на период отсрочки или рассрочки;

е) судебная инстанция вынесла решение о взыскании налога (пошлины), сбора, пени и/или штрафа, - на период до погашения налогового обязательства или до того, как судебное решение утратит силу.

**Предложение.** По нашему мнению, часть (2) ст. 265 НК РМ также нуждается в корректировке. Нахождение в заключении не должно приостанавливать исполнение, т.к. заключение не препятствует обращению к взысканию на недвижимое имущество заключенного.

3. НК РМ устанавливает 4-летний срок для определения налогового обязательства и перечень случаев, когда этот срок не применяется, и 6-летний срок погашения налоговых обязательств.

КоП РМ устанавливает одногодичный пресекательный срок для применения санкций за нарушения налогового законодательства, который не может быть ни приостановлен, ни восстановлен и одногодичный пресекательный срок исполнения административного наказания.

**Предложение.** По нашему мнению, следовало бы существенно сократить сроки определения налоговых обязательств и сроки их погашения. По истечении длительного срока налогоплательщику трудно доказать отсутствие правонарушения.

Налогоплательщик может вернуть уплаченные излишне суммы, только если не истек 6-летний срок, установленный ст. 266 НК РМ.

Заявление о компенсации или возмещении переплат или сумм, подлежащих возмещению согласно налоговому законодательству, может быть подано налогоплательщиком в течение шести лет со дня их осуществления и/или возникновения. Заявление, поданное по истечении шести лет, считается недействительным. В этом случае компенсация и возврат не осуществляются, за исключением случаев, предусмотренных частью (2) ст. 266 НК РМ. Подача заявления приостанавливает действие указанного срока.

Налоговый орган может восстано-

вить пропущенный срок и удовлетворить заявление о компенсации и/или возмещении переплат или сумм, подлежащих возмещению согласно налоговому законодательству, если налогоплательщик представит доказательства невозможности соблюдения срока давности, предусмотренного частью (1) ст. 266 НК РМ.

4. Часть (1) ст. 234 НК РМ возлагает на налогоплательщика обязанность доказать законность своих действий (бездействий).

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.

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

Часть (1) ст. 234 НК РМ и часть (3) ст. 267 НК РМ противоречат части (1) ст. 11 НК РМ, согласно которой все сомнения, возникающие при применении налогового законодательства, должны толковаться в пользу налогоплательщика.

**Предложение.** По нашему мнению, следует изменить часть (1) ст. 234 НК РМ и часть (3) ст. 267 НК РМ, установив принцип презумпции невиновности налогоплательщика.

При этом следует учесть, что ст. 375 КоП РМ устанавливает презумпцию невиновности правонарушителя. Она гласит: «Любое лицо, обвиняемое в совершении правонарушения, считается невиновным до тех пор, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном настоящим кодексом. Никто не обязан доказывать свою невиновность. Выводы о виновности в совершении правонарушения не могут основываться на предположениях. Все неустранимые в соответствии с настоящим кодексом сомнения в виновности толкуются в пользу лица, в отношении



которого возбуждено производство о правонарушении».

5. 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:

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

б) 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;

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

На основании представленных в соответствии с пунктом в) 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 а) и б), соответствующий орган аннулирует решение, и лицо не может пользоваться правом на 50-процентное уменьшение штрафов.

**Предложение.** КоП РМ устанавливает более простой способ льготной оплаты штрафа. Согласно части (3) ст. 34 КоП РМ правонарушитель вправе внести половину установленного штрафа в случае уплаты его в течение 72 часов с момента наложения такового. В этом случае наказание в виде штрафа считается исполненным в полном размере. По нашему мнению, такой упрощенный порядок следует установить и для штрафов, установленных НК РМ.

6. Решения налоговых органов о применении штрафов за нарушение налогового законодательства, установленных НК РМ, могут быть обжалованы в порядке, установленном НК РМ, и законом РМ «Об административном суде» и ГПК РМ.

Порядок рассмотрения жалоб на решения налоговых органов о применении штрафов, установленных КоП РМ, регулируется ст. ст. 448, 452-477 КоП РМ.

Решение налогового органа о применении санкций, предусмотренных НК РМ, согласно закону РМ «Об административном суде» и ст. ст. 33, 33<sup>1</sup>, 85, 166, 167 ГПК РМ может быть обжаловано в суд первой инстанции. Решение этого суда может быть обжаловано в апелляционном порядке, установленном ст. ст. 357-394, 396 ГПК РМ.

Определение апелляционной палаты может быть обжаловано в кассационном порядке, установленном ст. ст. 429-445 ГПК РМ.

Решения судебных инстанций могут быть пересмотрены в ревизионном порядке, установленном ст. ст. 446-453 ГПК РМ.

Согласно ст. ст. 448, 452-464 КоП РМ жалобы на решения налоговых органов о применении штрафов, установленных КоП РМ, рассматриваются судами первой инстанции. Решения этих судов могут быть обжалованы в кассационном порядке, установленном ст. ст. 465-474 КоП РМ, и в ревизионном порядке, установленном ст. ст. 475-477 КоП РМ.

Имеются противоречия между частью (3) ст. 267 НК РМ, согласно которой доказать ошибочность решения налогового органа должно лицо, подавшее жалобу, и частью (3) ст. 24 закона РМ «Об административном суде», согласно которой при рассмотрении в административном суде искового заявления об аннулировании обжалуемого административного акта предоставление доказательств вменяется в обязанность ответчика.

**Предложение.** По нашему мнению, следует изменить часть (3) ст. 267 НК РМ, возложив на налоговый орган обязанность доказать законность своего решения о применении санкций.

7. Составы налоговых правонарушений, предусмотренных частями (1) и (2) ст. 254 НК РМ, имеют большое сходство с составами налоговых правонарушений, предусмотренных частями (1) и (2) ст. 293<sup>1</sup> КоП РМ, что видно из сравнения этих норм.

Согласно части (1) ст. 254 НК РМ занятие деятельностью при отсутствии контрольно-кассовых машин в случае, когда законодательством предусмотрено их использование, влечет наложение штрафа в размере 1500 леев за каждый случай.

Согласно части (1) ст. 293<sup>1</sup> КоП РМ использование контрольно-кассовых машин без фискальной памяти, неисправных, неопломбированных, не за-

регистрированных в налоговом органе, влечет наложение штрафа на должностное лицо в размере 50 условных единиц.

#### Литература:

1. «Налоговое право России: Учебник для вузов», отв. ред. Ю.А.Крохина, Москва, 2005 г., стр. 479
2. «Налоговое право России: Учебник для вузов», отв. ред. Ю.А.Крохина, Москва, 2005 г., стр. 487
3. Официальный монитор РМ № 128-129 от 13.09.2002 г.
4. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 08.02.2007 г.
5. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 01.01.2007 г.
6. Официальный монитор РМ № 3-6 от 16.01.2009 г.
7. Официальный монитор РМ. Специальный выпуск от 03.10.2006 г.
8. Официальный монитор РМ № 111-115 от 12.06.2011 г.