

Исраилова А.М.

ПРОБЛЕМНЫЕ СТОРОНЫ СУБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

В настоящей статье рассматриваются ключевые проблемы ответственности в налоговом праве Кыргызской Республике, где особое внимание отводится субъективной стороне правонарушения. Анализ действующего законодательства и правоприменительной практики показал правовые коллизии при привлечении налогоплательщиков к ответственности, в связи с чем стало возможным автором внести некоторые соответствующие предложения.

Key problems of responsibility in law of tax in Kyrgyz Republic, where specific attention is paid to subjective side of infringement of the law has been touched upon in this definite article. The analyze of representative legislation and law practicing practice showed that law collision while bringing to court taxpayers as the result of it, became possible for the author to add some corresponding suggestions.

Вступивший в силу 1 января 2009 года Налоговый кодекс Кыргызской Республики ст. 134 закрепил понятие налогового правонарушения, согласно которому: «Нарушением налогового законодательства Кыргызской Республики или налоговым правонарушением является виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие участника налоговых правоотношений, не содержащее признаков административного или уголовного правонарушения)». Правильное и точное законодательно закрепленное определение института налогового правонарушения имеет огромное правовое значение в теоретическом и правовом аспекте. Попробуем рассмотреть категорию налогового правонарушения с позиции субъективной стороны (в рамках главы 18 Налогового кодекса Кыргызской Республики).

Категория налогового правонарушения, занимая центральное место в системе правового регулирования налоговых правоотношений, требует создания и реализации системного подхода к рассмотрению всех признаков налогового правонарушения. Один из классических признаков правонарушения - виновность

Общее определение субъективной стороны правонарушения дается в теории права. В частности, С.С. Алексеев определяет субъективную сторону как совокупность тех элементов, которые образуют внутреннее содержание правонарушения, а именно как вину, то есть отношение правонарушителя к совершенному деянию и его результату в форме умысла или

неосторожности.⁶⁴ При рассмотрении субъективной стороны, хотелось бы более подробно остановиться на главном вопросе, а именно о наличии вины и ее формах. Многие авторы придерживаются той точки зрения, что ответственность наступает и при отсутствии вины. Например, по словам В.И. Дымченко: «... особенностью административной ответственности за налоговые правонарушения является то обстоятельство, что она может применяться и при отсутствии вины. Законодатель не устанавливает необходимости выявления вины нарушителя при применении финансовых санкций за налоговые правонарушения».⁶⁵

Но, мы должны придерживаться главного принципа юридической ответственности – «Nulla poenae sine culpa»-«нет преступления без вины». Этот юридический постулат, применяемый при привлечении налогоплательщика к ответственности за налоговые правонарушения, ни в коем случае не должен подвергаться сомнению и критике. Как уже указывалось выше, ст. 134 Налогового кодекса Кыргызской Республики закрепила понятие налогового правонарушения, согласно которому: «Нарушением налогового законодательства Кыргызской Республики или налоговым правонарушением является виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие участника налоговых правоотношений, не содержащее признаков административного или уголовного правонарушения)». При этом, нетрудно заметить, что законодательство не содержит норм, указывающих на формы вины. То есть, по общему правилу, мы видим, что вина налогоплательщика как бы присутствует в самом правонарушении, хотя налоговое право представляет собой отрасль публичного права, в котором недопустимы общие правила частного права, что в конечном итоге приведет к нарушению прав налогоплательщиков, заранее ставя их в заведомо невыгодные условия перед органами государственной налоговой службы. Долгое время по умолчанию законодатель указывал на «презумпцию виновности», когда налогоплательщик должен сам доказать свою невиновность, в противном случае будет

⁶⁴ Алексеев С.С. Право: азбука-теория-философия: опыт комплексного исследования. – М.: Статут, 1999. – С. 74.

⁶⁵ Дымченко В.И. Российское налоговое право. – Владивосток, 1994. – С. 33.

действовать принцип «не выполнил - виновен», не уплатил вовремя – штраф и проценты за просрочку платежа. Само понятие «презумпция» (с лат. *praesumptio*) означает предположение, признание факта юридически достоверным, пока не будет доказано обратное. Но мы можем смело утверждать, что некоторые аспекты деятельности налоговых органов реализуются вопреки общепризнанным принципам. В РФ такой принцип закреплен на законодательном уровне: «лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения» (п. 6 ст. 108 НК РФ) – без сомнения, это положение является огромным достижением в налоговой реформе, ознаменовавшим переход от «ответственности без вины» к качественно новым, цивилизованным формам взаимоотношения налогоплательщика с государством. Хотя п. 7 ст. 15 Конституции Кыргызской Республики провозглашает презумпцию невиновности гражданина, но она фактически ограничивается только сферой уголовного судопроизводства, в том числе и по налоговым преступлениям. Необходимо расширить действие положения о презумпции невиновности и в Налоговом кодексе за счет распространения его на налоговые правонарушения. Причем это расширение не должно зависеть от субъектного состава лиц, привлекаемых к ответственности. В частности, в России после принятия Федерального закона от 9 июля 1999 года, все вопросы по субъектному составу были сняты, так как новая редакция ст. 106 НК РФ определяет субъектами налогового правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, под которыми можно толковать других субъектов, участвующих в налоговых правоотношениях: банки, плательщики налогов, специалисты и т.д. Кроме того, такая формулировка правовой нормы, как «иные лица», предполагает более широкое распространение принципа презумпции невиновности.

Исследуемая нами презумпция невиновности получила свое правовое закрепление в международно-правовых актах: ст. 11 Всеобщей декларации прав человека 1948 г., ст. 14 Международного пакта «О гражданских и политических правах» 1966 г., которые были ратифицированы Кыргызской Республикой.

Сложилась ситуация, сформированная на законодательном уровне, когда законодатель сам подтолкнул налоговые органы к неправильным действиям. Например, в Инструкции по налоговому администрированию, утвержденной Постановлением Правительства Кыргызской Республики от 17.03.2000 г. № 142 прямо указывается, что за несоблюдение налогового законодательства и совершение действий, пред-

усмотренных Налоговым кодексом Кыргызской Республики, определены четкие санкции, что, на наш взгляд, исключает возможность индивидуализации взысканий с учетом форм вины, личности правонарушителя и других обстоятельств, влияющих на вынесение соответствующего решения и исход дела. Думается, что здесь претворяется в жизнь принцип «объективного вменения», когда бремя доказывания своей невиновности полностью накладывается на налогоплательщика. Хотя согласно п.6. ст.137 Налогового кодекса КР «налогоплательщик и его должностное лицо, привлекаемой к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения».

Нарушение законодательства может быть невиновным, объективно-противоправным и виновным. Объективное вменение, когда налого-плательщик привлекается к ответственности за нарушения налогового законодательства, вид ответственности и размер санкций зачастую не зависят даже от наличия вины. Основаниями несогласия с действующим законодательством могут быть: во-первых, как было сказано выше, данное положение противоречит общепризнанным правовым принципам, отраженным в новой редакции Конституции Кыргызской Республики (презумпция невиновности). Так, Постановлением Верховного суда КР от 23 февраля 2003 года в надзорном производстве по делу А.К. было принято решение отменить определение Ленинского суда и направить дело на новое судебное рассмотрение, так как суд без исследования материалов прекратил дело в соответствии со ст.28 п.3 УПК Кыргызской Республики по акту амнистии, что категорически не допускается, если обвиняемый против этого возражает. В материалах дела согласия А.К. на прекращение дела по акту амнистии не имеется.

В судебном заседании суд об этом не спросил. А.К. в ходе следствия вину свою не признал, следовательно, вопрос о его виновности или невиновности должен быть решен в судебном заседании путем исследования обстоятельств дела, что не было сделано.

Во-вторых, это особенность административно-правовых отношений, о которых мы уже упоминали, а именно, особенность в том, что одна сторона таких правоотношений – это государство, наделенное властно-управленческими функциями, а другая – это налогоплательщик. Такие неравные условия уже заранее ставят налогоплательщика в заведомо невыгодное положение. Очень верным стало высказывание казахстанского ученого А.И.Худякова о том, что императивный метод - «односторонне-властный» - характеризуется жесткостью и тщательностью регулирования государством поведения субъектов финансового отношения. Реализуется он

посредством издания правовых актов, где... субъектам остается лишь выполнять эти предписания, внутренняя воля подавляется принудительной силой государства.⁶⁶ Это значительно отличается от гражданско-правовых отношений, где стороны равны в своих правомочиях, а именно, в доказывании правоты любыми способами, дозволенными законодательством. По этой причине видим острую необходимость в четком формулировании на законодательном уровне обязанности государственных налоговых органов в доказывании вины налогоплательщика, а также установлении обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность. При этом только суд должен определять смягчающие обстоятельства, и при наличии хотя бы одного из них (совершение правонарушения вследствие тяжелых личных или семейных обстоятельств, под влиянием угрозы или принуждения в силу служебной, материальной зависимости и т.д.), размер штрафа должен быть значительно снижен. Если доказательства не были предоставлены или были получены с нарушением законодательства, то налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения. Из существа принципа презумпции невиновности следует известное положение, о том, что неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица, то есть налогоплательщика. Сомнения признаются таковыми в тех случаях, когда собранные по делу доказатель-

ства не позволяют судить о виновности или невиновности лица без малейшей доли сомнения, а предоставленные процессуальным законодательством способы собирания доказательств исчерпаны. То есть, для привлечения налогоплательщика к ответственности, необходимо собрать достаточно доказательств для вынесения несомненного решения о привлечении лица к ответственности. Постановлением Пленума Верховного Суда Кыргызской Республики от 27.09.2003 г. №16 разъяснено следующее: «...при рассмотрении дел, связанных с применением законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, судам следует иметь в виду, что фактические данные, подтверждающие наличие или отсутствие в действиях подсудимого состава преступления, наряду с заключением эксперта должны устанавливаться также актами документальных проверок исполнения налогового законодательства и ревизий финансово-хозяйственной деятельности».⁶⁷

В заключение следует обратить особое внимание на то, что налоговое законодательство по вопросам привлечения налогоплательщика к ответственности и применения к нему мер финансовых санкций должно быть доступным для понимания и эффективного применения правовой практики, в противном случае налоговый механизм станет не стимулятором, а тормозящим элементом в процессе производства товарно-материальных ценностей в Кыргызстане.

⁶⁶ Худяков А.И. Финансовое право Республики Казахстан. - Алматы, 1995. - С. 34.

⁶⁷ Постановление Пленума Верховного Суда КР от 27.09.2003. ИПС «Adviser» 2009г.