

УДК 336.2 (575.2) (04)

**ВОПРОСЫ ПРИМЕНЕНИЯ
ФИНАНСОВЫХ ШТРАФНЫХ САНКЦИЙ
ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ**

А.М. Исраилова – преподаватель

At transition to the market relations a value of tax incomes in a budget increases. The problems of application of financial sanctions to tax bearers for non-payment of taxes are considered.

Налоговая система Кыргызской Республики как важнейший инструмент воздействия на экономическое развитие государства находится в постоянной трансформации, причина которой заключается в изменении и совершенствовании рыночных отношений в республике. Национальная налоговая система как главный источник доходной части бюджета государства создавалась в условиях разрушения плановой экономики, острого бюджетного дефицита и роста инфляции.

И на сегодняшний день налоговое законодательство нуждается во внесении серьезных изменений на законодательном уровне, особенно в той части, которая затрагивает применение мер государственного воздействия к налогоплательщикам за нарушения налогового законодательства.

К сожалению, действующее налоговое законодательство КР не содержит таких понятий, как налоговое правонарушение, санкции, позволяющие в полной мере отвечать принципу индивидуализации административных взысканий, дифференциации применения санкций с учетом личности налогоплательщика, формы его вины, обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Весьма немаловажно, чтобы законодательство отвечало принципу соразмерности совершенных деяний и наступивших правовых последствий.

Финансовая (налоговая) ответственность является в основном административной, поэтому представляется необходимым установление финансовых санкций в качестве основного или дополнительного наказания, но исключительно в нормах об административной или уголовной ответственности. Пока же ст. ст. 61–70 Налогового кодекса (далее НК КР) делают возможным привлечение налогоплательщиков, виновных в нарушении налогового законодательства, к административной и уголовной ответственности наряду с применением финансовых санкций, предусмотренных в НК КР за совершение одного и того же правонарушения, что противоречит современным взглядам в области права.

Проведенный анализ законодательства Кыргызской Республики показал, что органы налоговой службы рассматривают следующие категории дел, предусмотренные Кодексом об административной ответственности КР (далее КоАО КР):

1. ст. 346 «Уклонение от налогообложения»;
2. ст. 348 «Невыполнение законных требований должностных лиц государственной налоговой инспекции»;
3. ст. 349 «Необеспечение сохранности документов, связанных с использованием контрольно-кассовых машин (контрольных лент)»;

4. ст. 350 «Нарушение порядка применения контрольно-кассовых машин и кассового учета»;

5. ст. 351 «Непредставление деклараций и платежей в установленные сроки»;

6. ст. 352 «Умышленное занижение суммы налога»;

7. ст. 353 «Ведение экономической деятельности без регистрации»;

8. ст. 354 «Занятие запрещенными видами деятельности»;

9. ст. 355 «Лжепредпринимательство»;

10. ст. 356 «Воспрепятствование проведению налогового расследования»;

11. п. 2 ст. 357 «Занятие банковской деятельностью без лицензии»;

12. ст. 362 «Необоснованный отказ в приеме национальной валюты»;

13. ст. 410 «Умышленное повреждение или срыв печати (пломбы)»;

14. ст. 418 «Занятие концертной деятельностью без лицензии или с нарушением норм и правил лицензирования».

И несмотря на то, что данным нормативно-правовым актом предусматриваются 11 видов административных взысканий, как правило, единственной мерой административного взыскания за совершение указанных правонарушений является штраф, который выражается в минимальном и максимальном размере. Само слово «штраф» происходит от немецкого слова «strafe» – наказание (английский вариант – fine, penalty) и означает денежное взыскание или меру материального воздействия, применяемую в случаях и порядке, установленных в законе или договоре.

Как вид административного взыскания штраф обладает некоторыми особенностями:

- это мера административной ответственности;
- денежное взыскание производится в доход государства;
- наказания за нарушения налогового законодательства устанавливаются нормами Кодекса об административной ответственности и Налоговым кодексом КР;
- наказания налагаются на граждан и должностных лиц;
- налагаются судом (судьей) или уполномоченным органом (должностным лицом);

- наказание не влечет таких отрицательных правовых последствий, как судимость или увольнение с работы.

Штраф налагается на основании протокола об административном правонарушении, составленного уполномоченным должностным лицом, в котором должно быть отражено кроме всех необходимых реквизитов, существо совершенного противоправного деяния. После привлечения лица к административной ответственности и применению к нему меры взыскания в виде штрафа оформляется постановление по делу об административном правонарушении, подписываемое уполномоченным должностным лицом. Приказ Министерства финансов КР от 24.05.1999 г. № 151 «Об утверждении форм бланков протокола и постановления по административным правонарушениям налогового законодательства» утвердил формы протокола и постановления, имеющих юридическую силу на всей территории страны.

Согласно ст. 535 КоАО КР рассматривать дела об административных правонарушениях в сфере налогового законодательства и налагать административные штрафы уполномочены руководители налоговых служб областей, районов, городов и города Бишкек и их заместители.

Как вид административного взыскания штраф исчисляется в пределах кратных размеров по отношению к минимальному размеру заработной платы. Штраф предусмотрен, кроме административного законодательства, и в налоговом, происходит прямое дублирование норм административного и налогового законодательства, в том числе и двойное применение штрафа, хотя здесь существуют некоторые отличительные черты. Если КоАО КР определяет размер штрафа исходя из размера минимальной заработной платы, то НК КР – из размера суммы заниженного налога. Например, за ведение экономической деятельности без регистрации по НК КР определен штраф в двукратном размере суммы налогов, подлежащих уплате за весь период такой деятельности (ст. 66 НК КР). Возможно, здесь законодатель определил, что штраф как налоговая санкция носит восстановительный характер, а административный штраф – карательный и применение

только одной санкции, по его мнению, не обеспечит в полной мере выполнения налогоплательщиком своих неисполненных обязанностей. Но тогда нарушается п. 8 ст. 85 Конституции КР, где прямо указано, что «никто не должен нести дважды юридическую ответственность за одно и то же правонарушение». И поэтому было бы правомерно поставить вопрос перед Конституционным Судом КР о соответствии Конституции и нормативно-правовых актов, а также перед Жогорку Кенешем КР о четком законодательном урегулировании всех норм, касающихся привлечения субъекта к административной и налоговой ответственности и применения к ним санкций.

Следует отметить, что за налоговые правонарушения законодатель установил только административный штраф. Но, кроме этого, в НК КР присутствует термин «взыскание налога» и «изъятие имущества налогоплательщика». Думаем, что изъятие имущества налогоплательщика как отдельное понятие заслуживает особого внимания. Практически речь здесь идет об аресте имущества. И понятие «арест» имущества не пересекается с административным арестом, так как он направлен именно на имущество, а не на личность правонарушителя. Арест имущества это опись имущества и объявление запрета распоряжаться им. Арест имущества применяется в случаях, если налогоплательщик не платит налог в срок в течение 30 дней со дня получения уведомления о погашении налоговой задолженности. При этом одновременно с наложением ареста на имущество налоговая служба обязана вручить налогоплательщику уведомление о намерении взыскать через суд налоговую задолженность на его имущество. Арестованное имущество остается в пользовании налогоплательщика, который ответственен за него, но по общим принципам гражданского оборота, сохраняя известную триаду правомочий на арестованное имущество, налогоплательщик не вправе осуществлять с имуществом каких-либо гражданско-правовых сделок, так как арестованное имущество в налоговых правоотношениях является в первую очередь основным средством исполнения обязательства по полной уплате налогов в бюджет. Но тогда такое ограничение в распоряжении собствен-

ным имуществом практически ограничивает конституционное право собственности на имущество (п. 17, 18 ст. 16 Конституции КР).

Вопрос о выплате финансовых и штрафных санкций приобрел некоторый противоречивый характер после издания Правительством КР Постановления от 10.02.1997 г № 74 «Об экономической амнистии хозяйствующих субъектов перед бюджетом в части их обязательств по выплате финансовых и штрафных санкций», где в ст. 5 говорится: «при погашении хозяйствующими субъектами независимо от форм собственности до 1 марта 1997 года основной суммы задолженности перед бюджетом уплата штрафных санкций и пени, начисленных и не взысканных на 1.03.1997 года, по усмотрению ГНИ при Министерстве финансов КР подлежит отсрочке». Практически, Правительство изданием данного Постановления предложило ГНИ самой решать, какого задолжника амнистировать, а какого нет. Хотя, насколько известно из общей теории права, постановления Правительства относятся к общим подзаконным актам, действие которого обязательно для исполнения всеми субъектами права на всей территории КР. В противном случае необходимо было бы указать конкретный перечень хозяйствующих субъектов, подлежащих экономической амнистии.

Анализ показал, что в основном налогоплательщики, нарушившие налоговое законодательство, наказываются штрафами (по Ко-АО КР) и финансовыми санкциями в виде процентов и штрафов, предусмотренных ст. 62 НК КР. Считаем такую ограниченную категорию административных взысканий неоправданной, так как можно было бы применить и другие виды административных взысканий, например, предупреждение, лишение лицензии (разрешения) на занятие определенным видом деятельности (в нашем случае – предпринимательской) и т.д. Но сегодня карательно-компенсационная практика налоговых органов носит фискально-штрафной характер. Это своего рода как палка о двух концах, т.е. государство, естественно, заинтересованно в пополнении бюджета, но в то же время при применении штрафной меры административного взыскания не учитываются вина, ее формы и обстоятельства, смягчающие и отягчаю-

шие ответственность налогоплательщика. КоАО КР предписывает некоторые нормы, согласно которым дело налогоплательщика решается с учетом обстоятельств, отягчающих и смягчающих ответственность. Так, например статья 42 КоАО КР четко определяет обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение административного проступка: предотвращение виновным вредных последствий правонарушения, добровольное возмещение ущерба или устранение причиненного вреда, совершение правонарушения под влиянием сильного душевного волнения и т.д. Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность, не является исчерпывающим, т.е. властный орган или должностное лицо при рассмотрении конкретного дела вправе признать обстоятельства, не указанные в законе смягчающими.

С целью более эффективного применения меры освобождения от ответственности за нарушения налогового законодательства должны регламентироваться не только КоАО КР и другими специальными внутриведомственными нормативно-правовыми актами, но и нормами НК КР. При привлечении налогоплательщика к ответственности за нарушения налогового законодательства следует принимать во внимание, что оно должно производиться в строгом соответствии с законодательно установленными правилами привлечения к административной ответственности. Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что не проработан четкий правовой механизм освобождения налогоплательщиков от ответственности за нарушения налогового законодательства.

Этот пункт мы относим к недостаткам национального законодательства, так как только нормы КоАО КР содержат некоторые обстоятельства, при наличии которых субъект считается невиновным и не подлежит ответственности. Но при этом нормы, касающиеся нарушений налогового законодательства, оказываются неприменимыми.

Таким образом, исследование особенностей административной ответственности показало, что часть финансовых санкций носит восстановительно-компенсационный характер и применяется органами государственной налоговой службы как одно из средств обеспечения исполнения налогоплательщиками своих обязанностей, но законодатель отделил меры восстановительного и карательно-исправительного характера. Здесь речь идет о таких финансовых санкциях, как недоимка, проценты от неуплаченной суммы налога, что вполне обосновывается имущественной потерей государства и непополнением бюджета вследствие неисполнения или ненадлежащего исполнения налогоплательщиками своих обязанностей, т.е. такие меры носят именно карательно-исправительный характер. Ставится вопрос перед законодателем о четком разграничении финансовых санкций за нарушения налогового законодательства по цели их применения и характеру административного воздействия, что в свою очередь укрепит гарантию законности в деятельности налоговых органов и создаст для налогоплательщиков возможность судебного контроля при применении к ним мер административных взысканий.