

УДК 347.73:336.22

URL: <http://hdl.handle.net/11435/2160>

Шестакова Е. В.

С. 266–271.

Е. В. ШЕСТАКОВА,

кандидат юридических наук, генеральный директор

ООО «Актуальный менеджмент», г. Москва, Россия

НЕИСПОЛНЕНИЕ ЗАКОНОВ ИЛИ РЕШЕНИЙ НАЛОГОВЫМ ОРГАНОМ

Цель: рассмотрение вопроса о защите как государства, так и налогоплательщика для повышения исполнения законов и решений налогового органа, исходя из того, что центральной проблемой налогового законодательства является проблема неисполнения Налогового кодекса и судебных актов.

Методы: при проведении исследования были использованы общенаучные и частнонаучные методы исследования, включая системно-структурный, проблемно-теоретический, формально-юридический, логический и др.

Результаты: проведен анализ причин неисполнения или ненадлежащего исполнения законодательных актов, проанализированы причины неисполнения судебных решений налогоплательщиками. При этом сделан вывод о том, что у налогоплательщика имеется меньше возможностей заставить налоговый орган исполнить решение суда, причем данные возможности налогоплательщика фактически завуалированы в Налоговом кодексе. Даны рекомендации в отношении увеличения возможностей налогоплательщиков в части защиты собственных прав от произвола бюрократических органов, систематизировать способы защиты налогоплательщиков.

Научная новизна: основной проблемой исполнения законов и решений налогового органа является наличие лиц, не исполняющих свои обязанности как налогоплательщика. Кроме того, в исследованиях не систематизированы причины неисполнения законов и решений налоговых органов, вопросы противодействия государства данным тенденциям, а также законодательно установленные возможности налогоплательщика не исполнять законы и решения налогового органа как средство защиты своих интересов. Вместе с тем развитие системы исполнения законов может быть достигнуто путем повышения защиты прав налогоплательщика. Автором предлагаются конкретные меры по повышению защиты налогоплательщика, что приведет к повышению самосознания граждан и увеличению пополняемости бюджета.

Практическая значимость: исследования состоит в том, чтобы защитить государство путем повышения защиты каждого гражданина и юридического лица. Налогоплательщик должен знать, что государство является не только карательным механизмом, но и механизмом, способным защитить конкретного налогоплательщика

Ключевые слова: налоговое законодательство России; налогоплательщик; государство; неисполнение законов; неисполнение решений суда; ненадлежащее исполнение законодательства; защита прав налогоплательщика; участники правовых отношений.

Введение

Актуальность проблемы неисполнения законов и решений налоговых органов является достаточно серьезной для государства, ведь в этом случае государство недополучает налоги, а следовательно, не может расходовать их на цели, предусмотренные бюджетной политикой.

Вопросам неисполнения законов в области налогообложения посвящены работы С. Н. Сабанина [1], З. А. Складенко [2], В. В. Бобырева, С. П. Ефимчева. Данные работы направлены на разъяснение не причины, а следствия неисполнения законодательства участниками правовых правоотношений. А вот с позиций защиты прав налогоплательщика для целей повышения правовой культуры, самосознания граждан исследования не проводились.

В работе проведен анализ причин неисполнения или ненадлежащего исполнения законодательных

актов, проанализированы причины неисполнения судебных решений налогоплательщиками. При этом сделан вывод о том, что у налогоплательщика имеется меньше возможностей заставить налоговый орган исполнить решение суда, причем данные возможности налогоплательщика фактически завуалированы в Налоговом кодексе¹. Даны рекомендации в отношении увеличения возможностей налогоплательщиков в части защиты собственных прав от произвола бюрократических органов систематизировать способы защиты налогоплательщиков. Это позволит увеличить уверенность налогоплательщика в своей защите

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон № 146-ФЗ от 31.07.1998 (в ред. от 08.06.2015). URL: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1/> (дата обращения: 05.05.2015).

со стороны государства и повысит самосознание налогоплательщиков.

Целью статьи является поднятие вопроса о защите не только государства, но и налогоплательщика для целей повышения исполнения законов и решений налогового органа.

Важность исследования состоит в том, чтобы защитить государство путем повышения защиты каждого гражданина и юридического лица. Налогоплательщик должен знать, что государство является не только карательным механизмом, но и механизмом, способным защитить конкретного налогоплательщика.

Результаты исследования

Причин для неисполнения или ненадлежащего исполнения законодательных актов может быть достаточно много:

- правовой нигилизм;
- незнание или непонимание налогового законодательства;
- наличие в законодательстве коллизий, допускающих «двойное прочтение» законодательства;
- неправомерное использование льгот или оптимизация налогообложения, которая привела к нарушению законодательства.

Вместе с тем неисполнение закона влечет различные виды ответственности компании:

- налоговая;
- административная;
- уголовная.

В качестве специальных мер налогового администрирования в законодательстве предусмотрены меры по аресту счетов, а также взысканию налогов, пеней и штрафов за счет имущества налогоплательщика. В настоящее время налоговым и административным законодательством в качестве основного вида ответственности предусмотрены штрафные санкции. Налоговый орган имеет право в рамках налогового контроля также проводить дополнительные мероприятия и привлекать налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст. 126 НК РФ. Налоговое законодательство РФ предусматривает также возможность увеличения штрафных санкций в случае наличия обстоятельств, отягчающих ответственность налогоплательщика (к таким обстоятельствам относится повторное нарушение налогового законодательства (п. 4 ст. 112 НК РФ)).

Однако в рамках законодательства предусмотрено право налогоплательщика не исполнять неправомерные акты налогового органа. На основании пп. 11 п. 1

ст. 21 НК РФ налогоплательщики могут не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам. Реализация данного принципа нашла отражение и в судебной практике: примером можно назвать Постановление Верховного Суда РФ от 21.08.2013 № 73-АД13-3². Суд может признать отсутствие правонарушения в случае требования документов, не относящихся к вопросам налогообложения, как это было отмечено в Определении ВАС РФ от 08.11.2012 № ВАС-11890/12 по делу № А80-346/2011³. Суд отметил, что формы статистического наблюдения не относятся к документам, необходимым для начисления налогов или подачи декларации. Вместе с тем проблемой использования данной нормы являются санкции за неисполнение решения налогового органа, такие как штрафные санкции. Таким образом, данная статья, позволяющая не исполнять неправомерные акты налогового органа, вступает в конфликт с действиями налогового органа, направленными на принудительное исполнение решений налогового органа.

Еще одним способом борьбы налогоплательщика за свои права является неисполнение решений налогового органа по решению суда. Суд может отменить решение налогового органа или же найти смягчающие обстоятельства для снижения штрафных санкций. Такая возможность предусмотрена п. 3 ст. 114 НК РФ.

Смягчающие обстоятельства предусмотрены в ст. 112 НК РФ. К ним, например, относятся:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- тяжелое материальное положение физического лица;
- иные обстоятельства.

Наиболее дискуссионным вопросом является применение иных обстоятельств для защиты прав налогоплательщика. Дискуссионность состоит в том, что подобные обстоятельства четко не определены в рекомендациях налогового органа или Минфина, а устанавливаются судом. Это свидетельствует об относимости данной нормы: налогоплательщик не

² URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=351533> (дата обращения: 05.05.2015).

³ URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=303310> (дата обращения: 05.05.2015).

может самостоятельно без риска принять решение о том, какие нарушения являются малозначительными и не повлекут значительные штрафные санкции.

Еще одной проблемой является неисполнение судебных решений. Причем проблема неисполнения судебных решений имеет двусторонний характер:

- неисполнение решений налогоплательщиком;
- неисполнение решений налоговым органом.

Налоговый орган имеет средства принуждения к налогоплательщику: например, списание средств со счета налогоплательщика по исполнительным листам, подача в суд исков о банкротстве компании в связи с невозможностью выполнить свои обязательства, а также штрафные санкции. А вот пени, которые также может начислить налоговый орган, не являются санкцией, тем не менее представляют собой меру государственного принуждения правосознательного характера, направленную на понуждение налогоплательщика к своевременному исполнению его конституционной обязанности. *Пеня* – это дополнительный платеж, компенсирующий потери государственной казны в результате недополучения налога в срок в случае задержки уплаты налога, при взимании которой возмещается полный ущерб, понесенный государством в результате несвоевременного несения налога⁴.

Вместе с тем у налогоплательщика имеется меньше возможностей заставить налоговый орган исполнить решение суда, причем данные возможности налогоплательщика фактически завуалированы в Налоговом кодексе.

1. Требование компенсации

В некоторых случаях налоговый орган не подает пример исполнительской дисциплины в части исполнения судебных решений, особенно если речь идет о возмещении НДС из бюджета или же возврате переплаты. Однако в судебном порядке пострадавшее лицо, будь это юридическое лицо или предприниматель, может потребовать справедливой компенсации из бюджета. Такой вывод сделал Президиум ВАС РФ в Постановлении от 11.12.2012 № 10237/04⁵.

⁴ Постановление Восьмого арбитражного апелляционного суда от 29.08.2012 по делу № А46-1161/2011. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=MARB;n=399847> (дата обращения: 05.05.2015).

⁵ Постановление Президиума ВАС РФ от 11.12.2012 № 10237/04 по делу № А40-45316/03-117-526/04. URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=315370> (дата обращения: 05.05.2015).

Компенсация присуждается в случае, если нарушение права на судопроизводство в разумный срок или права на исполнение судебного акта в разумный срок имело место по причинам, не зависящим от лица, обратившегося с заявлением о ее присуждении⁶.

2. Наложение штрафа на налоговый орган

Штрафы прямо прописаны в отношении налогоплательщиков, однако обратный процесс также возможен. Налогоплательщик может в суде доказать неправомерность неисполнения обязательств. Недостатком данной меры является то, что штрафы зачисляются не в доход конкретного налогоплательщика, а в пользу государства. Согласно ч. 7 ст. 119 Арбитражного процессуального кодекса РФ⁷, пп. 1 п. 1 ст. 46 Бюджетного кодекса РФ, судебные штрафы подлежат зачислению в федеральный бюджет по нормативу 100 %. Но штрафы также являются мерой понуждения налогового органа. Так, в Постановлении Девятого арбитражного апелляционного суда от 31.01.2014 № 09АП-46414/2013 по делу № А40-134368/12 суд пришел к выводу о том, что определенная арбитражным судом первой инстанции сумма штрафа в размере 100 тысяч рублей является адекватной мерой для понуждения налогового органа исполнить решение суда в полном объеме⁸.

Однако данные способы защиты налогоплательщика целесообразно было бы установить в разделе «права налогоплательщика».

Кроме того, ряд мер понуждения налогового органа исполнить судебное решение необходимо включить в налоговое законодательство. К таким мерам могут быть отнесены:

1. Понуждение списания нереальных к взысканию налогов.

В настоящее время существует правовая коллизия в части списания невозможных к взысканию или отмененных налогов, которые ни налоговый орган не может взыскать с налогоплательщика, ни налогоплательщик оплатить, при этом недоимка будет «висеть» на лицевых счетах налогоплательщика бесконечно долго. Но при этом Высший арбитражный суд сделал вывод о том, что подобные недоимки не нарушают

⁶ URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ARB;n=282996> (дата обращения: 05.08.2015).

⁷ Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон № 95-ФЗ от 24.07.2002 (в ред. от 29.06.2015). URL: <http://www.consultant.ru/popular/apkrf/> (дата обращения: 08.08.2015).

⁸ URL: <http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?base=MARB&n=634585&req=doc> (дата обращения: 05.08.2015).

прав налогоплательщика. Судебные акты в части постановления инспекции исключить из лицевого счета налогоплательщика суммы недоимки и задолженности по пеням также являются ошибочными. Лицевой счет, который ведет налоговый орган, является формой внутреннего контроля, осуществляемого им во исполнение ведомственных документов (Рекомендации по порядку ведения в налоговых органах карточек лицевых счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, утвержденные приказом МНС России от 05.08.2002 № БГ-3-10/411). Наличие в документах внутриведомственного учета сведений о налоговых платежах, суммах недоимки и задолженности по пеням и штрафам само по себе не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика⁹.

Однако данное решение сохраняет правовую коллизию в отношении невозможности решения вопроса о недоимках. В целом недоимки на лицевых счетах негативно отражаются на имидже компании, не дают права участвовать в коммерческих тендерах и госзакупках, а также на том, что налогоплательщик не может чувствовать себя исполнившим свои обязательства перед бюджетом. В настоящее время недоимка по федеральным налогам и сборам списывается по решению Правительства РФ; по региональным и местным налогам и сборам по решению исполнительных органов-субъектов Российской Федерации и местного самоуправления. Вместе с тем более простым способом списания недоимок был бы способ закрепления соответствующих положений в налоговом законодательстве с установлением простого механизма, позволяющего не нарушать права компаний и индивидуальных предпринимателей.

Также в налоговом законодательстве в качестве дополнительной меры урегулирования спорных моментов между государством и компаниями является мера по подписанию «мирового соглашения», однако на практике такая мера используется крайне редко, но такая практика имеется. В качестве примеров можно назвать Постановление Президиума ВАС РФ от 26.06.2012 № 16370/11 по делу А40-111792/10-127-534 по спору с ООО «Лоялти Партнерс Восток» и Постановление ФАС МО от 22.03.2013 по делу № А40-41103/12-91-228 по спору с ОАО «Интер РАО

ЕЭС». По мнению налогового органа¹⁰, мировое соглашение имеет следующие отличительные особенности:

- оно может быть заключено на любой стадии судопроизводства и исполнения судебного акта;
- оно может быть заключено по любому делу;
- мировое соглашение не должно нарушать права и обязанности сторон;
- оно утверждается судом.

Вместе с тем практика заключения мировых соглашений на стадии судопроизводства отсутствует. Причиной является также коллизия в части невозможности заключения мировых соглашений непосредственно органами государственной власти. Такой вывод в том числе следует из Постановления Пленума ВАС РФ от 09.12.2002 № 11 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации»¹¹. В данном судебном решении судьи указали, что «государственные и иные органы, используя примирительные процедуры, не вправе выходить за пределы полномочий, предоставленных им нормативными правовыми актами, регулирующими их деятельность». В результате, чтобы защитить свои права в рамках уже принятого судом решения, налогоплательщик вынужден опять обращаться за защитой в суд. Исправить положение могло бы использование механизма заключения непосредственно налоговым органом мировых соглашений. При этом внутренними документами должен быть четко установлен порядок заключения подобных соглашений. Мировые соглашения на стадии исполнительного производства будут способствовать повышению исполнительной дисциплины органов власти, решению непреодолимых противоречий во взаимоотношениях между государством и компанией, возможностью реструктуризации долгов государства перед налогоплательщиком без нарушения его прав. При этом подписание мирового соглашения налогоплательщиком на стадии исполнения решений суда позволит обеспечить экономию средств государства, поскольку компания или предприниматель могут отказаться от законных требований пени и

⁹ Постановление Президиума ВАС РФ от 11.05.2005 № 16507/04 по делу № А55-4606/04-6.

¹⁰ О практике заключения мировых соглашений налоговыми органами с налогоплательщиками в судах: Письмо ФНС России от 02.10.2013 № СА-4-7/17648. URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_153068/ (дата обращения: 05.08.2015).

¹¹ URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40630/ (дата обращения: 05.08.2015).

штрафов в обмен на ускорение возмещения НДС или переплат, произведенных в бюджет.

Кроме того, в отношении возможности признания смягчающих и отягчающих обстоятельств отсутствует паритет между компаниями и государством, если в налоговом законодательстве определены смягчающие и отягчающие обстоятельства в отношении налогоплательщика, то аналогичные нормы должны содержаться и в отношении налогового органа. Так, в отношении налогоплательщика действуют отягчающие обстоятельства в виде штрафа за повторное правонарушение в размере 100 % (п. 4 ст. 114 НК РФ). Однако аналогичная норма отсутствует в отношении повторного неисполнения налоговым органом судебного решения, что ставит не в равную правовую позицию государство и налогоплательщика.

Выводы

В заключение можно сделать вывод, что проблема неисполнения законодательства и судебных решений имеет большое практическое значение. Стоит отметить, что защите прав налогоплательщиков и их защите мешают коллизии в праве, а также неприменимость некоторых законодательных норм на практике.

Список литературы

1. Сабанин С.Н. Крупный размер неисполнения обязанностей налогового агента (ст. 199-1 УК РФ): применение уголовного закона по аналогии запрещено // Вестник Московского университета МВД России. 2011. № 12. С. 210–214.
2. Складенко З.А. Права и обязанности участников налоговых правоотношений // Бухгалтер и закон. 2011. № 3. С. 20–30.

В редакцию материал поступил 29.06.15

© Шестакова Е.В., 2015

Информация об авторе

Шестакова Екатерина Владимировна, кандидат юридических наук, генеральный директор, ООО «Актуальный менеджмент»

Адрес: 121374, Москва, ул. Ращупкина, 10

E-mail: shestakova.ekaterina@gmail.com

Как цитировать статью: Шестакова Е.В. Неисполнение законов или решений налоговым органом // Актуальные проблемы экономики и права. 2015. № 3. С. 266–271.

E. V. SHESTAKOVA,

PhD (Law), Director General

«Aktual'niy menedzhment» Ltd, Moscow, Russia

NON-EXECUTION OF LAWS OR DECISIONS OF A TAXATION BODY

Objective: to consider the protection of both the state and the taxpayer in order to improve the implementation of laws and decisions of tax bodies, basing on the fact that the central problem of tax legislation is the problem of non-execution of the Taxation Code and judicial acts.

Methods: general and specific scientific methods of research were used, including systematic and structured, problem-theoretical, formal-legal, logical methods, etc.

Results: the reasons are analyzed of non-execution or improper execution of legislative acts and court decisions by taxpayers. It is concluded that the taxpayer has fewer possibilities to force the tax body to execute the court decision, while these possibilities of the taxpayer are hidden in the Taxation Code. Recommendations are given to increase the opportunities for taxpayers to protect their rights from the arbitrariness of bureaucratic bodies; means of taxpayers' rights protection are systematized.

Scientific novelty: the main problem of non-execution of the laws and decisions of tax bodies is the presence of persons who do not fulfill their responsibilities as taxpayers. In addition, the reasons of non-execution of laws and decisions of tax authorities are not systematized, as well as the issues of combating these trends and the statutory possibilities of the taxpayer's non-execution of the laws and decisions of tax bodies as a means of protecting their interests. However, the development of the law enforcement system can be achieved by improving the taxpayers' rights protection. The author proposes specific measures to improve the taxpayer protection, which will increase the citizens awareness and the budget replenishment.

Practical significance of the study is to protect the state by improving the protection of every citizen and legal entity. The taxpayer should know that the state is not only a punitive mechanism, but a mechanism that can protect a particular taxpayer.

Keywords: tax legislation of Russia; taxpayer; state; non-execution of laws; non-execution of court decisions; inadequate enforcement of legislation; taxpayer rights protection; participants of legal relations.

References

1. Sabanin, S.N. Krupnyi razmer neispolneniya obyazannostei nalogovogo agenta (st. 199-1 UK RF): primeneniye ugovnogo zakona po analogii zapreshcheno (Large-scale non-execution of the duties of a taxation agent (Art. 199-1 of the Russian Civil Code): application of the criminal law by analogy is forbidden). *Vestnik Moskovskogo universiteta MVD Rossii*, 2011, no. 12, pp. 210–214.
2. Sklyarenko, Z.A. Prava i obyazannosti uchastnikov nalogovykh pravootnoshenii (Rights and liabilities of the participants of taxation legal relations). *Bukhgalter i zakon*, 2011, no. 3, pp. 20–30.

Received 29.06.15

Information about the author

Shestakova Ekaterina Vladimirovna, PhD (Law), Director General, «Aktual'nyy menedzhment» Ltd
Address: 10 Rashchupkina Str., 121374, Moscow
E-mail: shestakova.ekaterina@gmail.com

For citation: Shestakova E.V. Non-execution of laws or decisions of a taxation body. *Aktual'nyye problemy ekonomiki i prava*, 2015, no. 3, pp. 266–271.

© Shestakova E. V., 2015. Originally published in Actual problems of economics and law (<http://apel.ieml.ru>), 15.09.2015; Licensee Tatar Educational Centre «Taglimat». This is an open-access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution License (<http://creativecommons.org/licenses/by/2.0/>), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, provided the original work, first published in Actual problems of economics and law, is properly cited. The complete bibliographic information, a link to the original publication on <http://apel.ieml.ru>, as well as this copyright and license information must be included.

ПОЗНАНИЕ

Бикеев И.И., Кабанов П.А.

Антикоррупционный мониторинг в субъектах Российской Федерации: понятие, содержание, правовое регулирование, классификация // Препринты Института экономики, управления и права (г. Казань). 2014. № 1. 80 с.

Создание многоуровневой системы противодействия коррупции в Российской Федерации требует надежных инструментов ее измерения, в качестве которого эффективно может и должен быть использован антикоррупционный мониторинг. В издании отражены результаты его исследования с использованием общенаучных и специальных правовых методов и описанием регионального опыта правового регулирования. Это первое и единственное в России значительное изучение антикоррупционного мониторинга как измерительного инструмента эффективности реализации национальной государственной политики противодействия коррупции в субъектах Российской Федерации, содержащее также и рекомендации по его совершенствованию.