

УДК 34**DOI: 10.34670/AR.2022.86.86.041****Двойная ответственность за одно нарушение законодательства о налогах и сборах****Таталина Анна Витальевна**

Кандидат юридических наук,
доцент кафедры государственно-правовых дисциплин,
Тихоокеанский государственный университет,
680035, Российская Федерация, Хабаровск, ул. Тихоокеанская, 136;
e-mail: mail@pnu.edu.ru

Аннотация

Цель: Исследование вопроса соответствия привлечения за один факт нарушения законодательства о налогах и сборах организации к налоговой ответственности, и ее руководителя к административной ответственности общеправовому принципу справедливости. **Методология:** В данной статье использовались формально-юридический метод и метод судебной статистики. **Результаты:** В статье на основе анализа правовых норм, судебной практики рассматриваются вопросы справедливости привлечения за один факт нарушения законодательства о налогах и сборах организации (налогоплательщика, налогового агента, плательщика страховых взносов) к налоговой ответственности, и ее руководителя как должностного лица к административной ответственности. Автором обозначены аналогичные составы налоговых и административных правонарушений, устанавливающие налоговую и административную ответственность. **Новизна/оригинальность/ценность:** Статья обладает научной ценностью, поскольку автором исследуется вопрос, который не нашел отражения в научном сообществе, но имеет существенное значение для соблюдения прав и свобод граждан и организаций.

Для цитирования в научных исследованиях

Таталина А.В. Двойная ответственность за одно нарушение законодательства о налогах и сборах // Вопросы российского и международного права. 2022. Том 12. № 1А. С. 419-424. DOI: 10.34670/AR.2022.86.86.041

Ключевые слова

Нарушение, налоговая ответственность, административная ответственность, законодательство о налогах и сборах, налогоплательщик, организация, должностное лицо.

Введение

Налоговая и административно-правовая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах предусмотрена главами 16 и 18 Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ) и главой 15 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ). Налоговая и административно-правовая ответственность имеют разную правовую природу в виду того, что основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение, а основанием административной ответственности – административное правонарушение. Следует отметить, что налоговая ответственность не является общепризнанным самостоятельным видом юридической ответственности, тем не менее, дефиниция «налоговая ответственность» широко используется как в юридической литературе, так и в правоприменительной практике.

Административное нарушение законодательства о налогах и сборах – виновное (в форме умысла или неосторожности) противоправное действие (бездействие) должностных лиц организации (налогоплательщика, налогового агента, плательщика страховых взносов), посягающее на установленный порядок налогообложения, за которое в соответствии с КоАП РФ предусмотрена ответственность.

Актуальным представляется рассмотреть вопрос о справедливости привлечения за один факт нарушения законодательства о налогах и сборах организации, являющейся налогоплательщиком, налоговым агентом или плательщиком страховых взносов к налоговой ответственности, а также ее руководителя как должностного лица к административной ответственности.

Основная часть

Федеральный законодатель в п. 4 ст. 108 НК РФ закрепил положение, согласно которому привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностное лицо при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации. Соответственно, в налоговой сфере за одно и то же правонарушение одновременно налоговую и административную ответственность несут организация как налогоплательщик и должностное лицо этой организации, то есть субъектами налоговой ответственности выступают налогоплательщики, налоговые агенты, плательщики страховых взносов, а субъектами административной ответственности – должностные лица налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков страховых взносов.

Рассмотрим вопросы о том, какие лица являются должностными лицами организации-налогоплательщика или другого налогоплательщика, и насколько правило о привлечении к налоговой и административной ответственности за один факт нарушения в виде штрафа отвечает общим принципам назначения наказаний и справедливости, из содержания которых следует, что лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же.

НК РФ содержит несколько составов правонарушений, за совершение которых, согласно п. 3 и 4 ст. 108 предусмотрена и наступает административная ответственность.

Акты, устанавливающие административную и налоговую ответственность, предусматривают следующие аналогичные виды налоговых и административных правонарушений в сфере налогообложения:

- 1) нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3 КоАП РФ и ст. 116 НК РФ);
- 2) нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4 КоАП РФ и п. 1.1 ст. 86 НК РФ);
- 3) нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета (ст. 15.5 КоАП РФ и ст. 119 НК РФ).
- 4) непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6 КоАП РФ и ст. 126 НК РФ);
- 5) нарушение банком или иной кредитной организацией порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7 КоАП РФ и ст. 132 НК РФ);
- 6) нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страхового взноса) или налогового агента о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа в бюджет (ст. 15.8 КоАП РФ и ст. 133 НК РФ);
- 7) осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога (сбора), страхового взноса либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам (ст. 15.9 КоАП РФ и ст. 134 НК РФ);
- 8) грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 15.11 КоАП РФ и ст. 120 НК РФ).

К сожалению, вопрос о том, кто именно (руководитель организации или бухгалтер) является субъектом административных правонарушений за нарушение законодательства налогов и сборов, не нашел однозначного правоприменения.

В 2006 году в одном из своих постановлений Пленума Верховный Суд Российской Федерации отметил, что решая вопрос о привлечении должностного лица организации к административной ответственности по статьям 15.5, 15.6 и 15.11 КоАП РФ, необходимо руководствоваться положениями пункта 1 статьи 6 и пункта 2 статьи 7 Федерального закона от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», в соответствии с которыми руководитель несет ответственность за надлежащую организацию бухгалтерского учета, а главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) – за ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности».

Руководствуясь данной правовой позицией, хотя федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» утратил силу еще 31 декабря 2012 г., суды при рассмотрении дел об административных правонарушениях в области налогов и сборов, до сих пор иногда привлекают бухгалтеров к административной ответственности в случаях, если в их должностные обязанности входят те, невыполнение или ненадлежащее выполнение которых послужило основанием для привлечения к ответственности.

Большая часть судебной практики свидетельствует о том, что должностными лицами организации, выступающей в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщика, налогового агента или плательщика страховых взносов, являются именно руководители

организации, в частности, генеральный директор, директор, председатель, начальник (в зависимости от организационно-правовой формы организации).

При этом суды исходят из того, что ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта. Руководитель экономического субъекта обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (постановление Седьмого кассационного суда общей юрисдикции от 27.07.2021 № 16-3899/2021, постановление Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 18.12.2020 № 16-8547/2020, постановление Владимирского областного суда от 07.09.2018 № 4а-197/2018 и др.).

Указанная правовая позиция, по нашему мнению, является правильной, поскольку действующий федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете» возлагает обязанности по организации ведения бухгалтерского учета и хранения документов бухгалтерского учета именно на руководителя, а не на бухгалтера.

Таким образом, за один факт нарушения законодательства о налогах и сборах, например, за несвоевременное предоставление налоговой декларации или расчета по страховым взносам организация привлекается к налоговой ответственности с назначением штрафа и ее руководитель так же привлекается к административной ответственности с назначением штрафа.

Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 15.07.1999 № 11-П указывал, что налогоплательщик за одни и те же действия не может подвергаться штрафным санкциям многократно, поскольку это противоречит общеправовому принципу справедливости. Отступление от данного принципа означает чрезмерные ограничения прав и свобод человека и гражданина, не соответствующие целям защиты конституционно значимых ценностей и интересов, и, по сути, умаление конституционных прав и свобод.

Заключение

По мнению автора, учитывая, что субъектами административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах являются руководители организаций, которые при привлечении организации к налоговой ответственности уплачивают штраф (только не от своего имени, а от имени организации), то налицо предпосылки двойной ответственности. Несмотря на то, что юридически лица не одни и те же, фактически же руководителю организации необходимо дважды уплатить штраф за одно нарушение (факт противоправности один). Представляется, что указанное не может соответствовать общим принципам применения юридической ответственности и справедливости, согласно которым лицо не может быть дважды подвергнуто взысканию за одно и то же.

Библиография

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 01.07.2021, с изм. от 09.11.2021).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 20.04.2021).
3. Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции».
4. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 (ред. от 25.06.2019) «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных

правонарушениях».
5. Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (ред. от 26.07.2019) «О бухгалтерском учете».

Double liability for one violation of the legislation on taxes and fees

Anna V. Tatalina

PhD in Law,
Associate Professor of the Department of State and Legal Disciplines,
Pacific State University,
680000, 68, Karla Marksa str., Khabarovsk, Russian Federation;
e-mail: mail@pnu.edu.ru

Abstract

Purpose of the research: To study the issue of the compliance of bringing an organization to tax responsibility for one fact of violation of the legislation on taxes and fees, and its head to administrative responsibility, with the general legal principle of justice. Methodology of the research: In this article, the formal-legal method and the method of judicial statistics were used. Results of the study: Based on the analysis of legal norms and judicial practice, the article discusses the issues of fairness of bringing an organization (taxpayer, tax agent, payer of insurance premiums) to tax liability for one fact of violation of the legislation on taxes and fees, and its head as an official to administrative responsibility. The author identifies similar elements of tax and administrative offenses that establish tax and administrative liability. Novelty/originality/value of the research: The article has scientific value, since the author investigates an issue that is not reflected in the scientific community, but is essential for the observance of the rights and freedoms of citizens and organizations. According to the author, given that the heads of organizations are the subjects of administrative responsibility for violating the legislation on taxes and fees, which, when bringing the organization to tax liability, pay a fine (not only on their own behalf, but on behalf of the organization), then there are prerequisites for double liability.

For citation

Tatalina A.V. (2022) Dvoynaya otvetstvennost' za odno narushenie zakonodatel'stva o nalogakh i sborakh [Double liability for one violation of the legislation on taxes and fees]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 12 (1A), pp. 419-424. DOI: 10.34670/AR.2022.86.86.041

Keywords

Violation, tax liability, administrative liability, legislation on taxes and fees, taxpayer, organization, official.

References

1. *Federal'nyi zakon ot 06.12.2011 № 402-FZ (red. ot 26.07.2019) «O bukhgalterskom uchete»* [Federal Law No. 402-FZ of December 6, 2011 (as amended on July 26, 2019) "On Accounting"].
2. *Kodeks Rossiiskoi Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyakh ot 30.12.2001 № 195-FZ (red. ot 01.07.2021, s izm. ot 09.11.2021)* [Code of the Russian Federation on Administrative Offenses of December 30, 2001 No. 195-FZ (as

- amended on July 1, 2021, as amended on November 9, 2021)].
3. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. ot 20.04.2021)* [Tax Code of the Russian Federation (part one) dated July 31, 1998 No. 146-FZ (as amended on April 20, 2021)].
 4. *Postanovlenie Konstitutsionnogo Suda RF ot 15.07.1999 № 11-P «Po delu o proverke konstitutsionnosti otdel'nykh polozhenii Zakona RSFSR «O Gosudarstvennoi nalogovoi sluzhbe RSFSR» i Zakonov Rossiiskoi Federatsii «Ob osnovakh nalogovoi sistemy v Rossiiskoi Federatsii» i «O federal'nykh organakh nalogovoi politzii»* [Decree of the Constitutional Court of the Russian Federation of July 15, 1999 No. 11-P “On the case of checking the constitutionality of certain provisions of the Law of the RSFSR “On the State Tax Service of the RSFSR” and the Laws of the Russian Federation “On the fundamentals of the tax system in the Russian Federation” and “On federal tax authorities the police”].
 5. *Postanovlenie Plenuma Verkhovnogo Suda RF ot 24.10.2006 № 18 (red. ot 25.06.2019) «O nekotorykh voprosakh, vznikayushchikh u sudov pri primenenii Osobnoi chasti Kodeksa Rossiiskoi Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyyakh»* [Decree of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation dated October 24, 2006 No. 18 (as amended on June 25, 2019) “On some issues that arise for the courts when applying the Special Part of the Code of the Russian Federation on Administrative Offenses”].