# 

# Налоговые правонарушения как основание налоговой ответственности

Диплом

2005

# Содержание

# 

# Введение

# 1. Общая характеристика налоговой ответственности

# 1.1 Понятие и субъекты налоговой ответственности

# 1.2 Порядок привлечения к налоговой ответственности

# 2. Налоговые правонарушения как основание налоговой ответственности

# 2.1 Понятие, признаки и юридический состав налогового правонарушения

# 2.2 Виды налоговых правонарушений

# Заключение

# Список использованной литературы

# Введение

Актуальность, темы выпускной квалификационной работы обусловлена тем, что всё больше совершается правонарушений в сфере налогообложения и это наносит серьезный ущерб по экономике страны и политической стабильности в России.

Отношения, регулируемые Налоговым кодексом РФ, относятся к налоговым правоотношениям и отражают регулятивные и охранительные функции права, реализуемые в области налогообложения.

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

Ориентируясь на действующее налоговое законодательство, выделяют несколько типов отношений, регулируемых налоговым правом. Одним из видов таких отношений являются отношения в области применения мер ответственности со стороны налоговых и судебных органов, за нарушение норм налогового законодательства.

Развитие и усложнение общественных отношений, необходимость их защиты обуславливает появление новых видов юридической ответственности, новых отраслей права и отраслей законодательства. Это закономерный процесс. Правовые науки "не изобретают" новые виды юридической ответственности, а выявляют их. Как известно, право лишь отражает итоги общественного развития. Переоценка роли налоговых отношений в функционировании государства, а от их нормального функционирования зависит внешняя и внутренняя безопасность, экономическое обеспечение реализации прав и свобод человека, неизбежно приводит к выделению налоговой ответственности в самостоятельный вид юридической ответственности. Усложнение общественной жизни неизбежно ведет к эволюции законодательства, к его специализации. Специализация законодательства - это его прогресс, а не регресс. "Разновидностями выражения процесса специализации законодательства являются: предметная (отраслевая), функциональная... специализация"[[1]](#footnote-1). Точно так же и появление новых видов юридической ответственности отражает прогрессивную специализацию юридической ответственности. О становлении и обособлении налоговой ответственности свидетельствуют по крайней мере пять факторов. Во-первых, принят Налоговый кодекс. Во-вторых, отношения налоговой ответственности регулируются Налоговым кодексом. В-третьих, процессуальный порядок привлечения к налоговой ответственности регулируется НК РФ. В-четвертых, в Налоговом кодексе дано понятие налогового правонарушения. В-пятых, налоговые отношения достаточно специфичны и позволяют их выделить из группы финансовых отношений[[2]](#footnote-2).

Целью выпускной квалификационной работы является рассмотрение теоретических и практических аспектов, связанных с налоговой ответственностью и налоговыми правонарушениями в России,

Задачами выпускной квалификационной работы следует считать:

1. изучение законодательства РФ регулирующего правоотношения, возникающие в связи с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2. выявление существующих проблем правового регулирования, рассмотрение вопросов возникающих в связи с применением норм Налогового кодекса регулирующих вопросы привлечения к налоговой ответственности;

3. анализ понятия и юридического состава налогового правонарушения;

4. характеристика отдельных видов налоговых правонарушений.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы являются общественные отношения, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах и привлечением виновных к налоговой ответственности.

Предмет исследования – законодательство Российской Федерации, регулирующее правоотношения в сфере налогообложения России и ответственность за нарушения законодательства, а также деятельность налоговых органов по привлечению к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Тема выпускной квалификационной работы «налоговая ответственность за аналоговые правонарушения» а, следовательно, и предмет исследования достаточно обширен, поэтому необходимо в ходе выполнения работы из всего многообразия источников и сфер исследования выбрать самые главные, основные моменты и последовательно их раскрыть.

Общий объем выпускной квалификационной работы составляет 74 листа, работа включает в себя 2 раздела, каждый из которых состоит из 2 параграфов, введение и заключение.

Результаты научных исследований органично иллюстрируются примерами из судебной практики.

При написании выпускной квалификационной работы использованы следующие научные методы исследования:

Юридический метод, который включает юридико-техническую методику и методы толкования закона. Толкование закона возможно по способу уяснения смысла и юридической формы грамматическим, логическим, сравнительным, по объему - аутентичным, расширительным, ограничительным.

Социологический метод включает опросы (анкетирование, интервьюирование, экспертные оценки) различных категорий лиц - работников налоговых органов, населения. Использование данного метода даёт возможность судить об эффективность применяемых мер с различных точек зрения.

Сравнительный метод предполагает сопоставление различных правовых понятий, явлений и процессов и выяснение между ними сходства и различий.

В процессе выполнения выпускной квалификационной работы был проведен анализ действующего законодательства о налогах и сборах, изучены работы отечественных ученых, а также публикации в научных изданиях и периодической печати, освещающие привлечение к налоговой ответственности за налоговые правонарушения.

# Общая характеристика налоговой ответственности

# Понятие и субъекты налоговой ответственности

В юридической литературе, в законодательстве и на практике в последнее время преобладал подход, согласно которому юридическую ответственность было принято подразделять на два вида: карательную (штрафную) и правовосстановительную[[3]](#footnote-3). Целью карательной ответственности является предупреждение совершения новых правонарушений, как самим правонарушителем, так и другими лицами. Объем и характер мер карательной ответственности всецело зависит от степени общественной опасности противоправного деяния, за совершение которого лицо привлекается к юридической ответственности. Карательная ответственность - это ответственность перед государством как гарантом законности и правопорядка. Цель правовосстановительной ответственности состоит не только и главным образом не столько в предупреждении правонарушений, сколько в возмещении вреда, причиненного ими. Объем и характер мер правовосстановительной ответственности не зависят от степени общественной опасности правонарушения, они определяются причиненным таким правонарушением вредом. Правовосстановительная ответственность - это ответственность перед потерпевшим, которым в том числе может быть и государство. К карательной ответственности относятся уголовная, административная и дисциплинарная ответственность, к правовосстановительной же ответственности - гражданско-правовая (имущественная), материальная и иные виды ответственности.

В настоящее время бесспорным является то, что меры карательной и правовосстановительной ответственности применяются параллельно, применение одних не исключает возможности применения других. Более того, решение о применении тех и других мер юридической ответственности может приниматься одновременно одним и тем же органом.

В то же время применение меры одного вида карательной ответственности исключает применение в отношении того же лица меры другого вида карательной ответственности. Так, например, применение в отношении физического лица уголовного наказания исключает возможность применения в его отношении за то же деяние административного наказания. В рамках одного вида карательной ответственности его меры могут быть основными и дополнительными. Примером может служить ст.3.3 КоАП РФ, которая устанавливает разграничение мер административного наказания на основные и дополнительные. Не допускается применение в отношении одного и того же лица за одно и то же деяние двух основных мер. При этом допускается назначение за одно и то же деяние в отношении одного и того же лица одновременно и основного, и дополнительного наказания.

Таким образом, вопрос о правовой природе ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах сводится к проблеме соотношения налоговых санкций, установленных Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ), с мерами административного наказания, определенными КоАП РФ. С теоретической точки зрения налоговая ответственность является разновидностью административной ответственности в связи с тем, что налоговые правоотношения, в том виде, в котором они рассматриваются НК РФ, входят в число административных. Но на практике, если формально руководствоваться содержанием НК РФ и КоАП РФ, устанавливающих рассматриваемые понятия, мы должны исходить из того, что налоговая ответственность есть нечто вполне самостоятельное, и ее отождествление с административной ответственностью может стать причиной определенных затруднений в правоприменительной практике[[4]](#footnote-4).

Налоговая ответственность это форма юридической ответственности граждан и юридических лиц за совершенное ими налоговое правонарушение. К налоговой ответственности виновные привлекаются на основании законодательства, действующего во время и по месту совершения правонарушения.

Субъект правонарушения - лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию.

Субъект правонарушения характеризуют свойства, позволяющие применить к нему меры ответственности. Для физических и юридических лиц эти свойства различны.

Не могут привлекается к налоговой ответственности физические лица не достигшие установленного законом возраста.

Поэтому для четкого установления характеристик субъектов нарушений налогового законодательства прежде всего выделяют группы субъектов: физические лица и юридические лица.

Физические лица это те лица, которые участвуют в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов, ко второй - участвующие в этих отношениях в качестве должностных лиц.

Властные требования должностных лиц могут быть адресованы и подчиненным лицам. При реализации полномочий по управлению организацией должностные лица обязаны соблюдать, исполнять и в установленных случаях обеспечивать исполнение подчиненными работниками налогового законодательства на порученном им участке.

Руководители предприятий и организаций, главные бухгалтеры могут привлекаться к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Так, на должностных лиц предприятий, учреждений, организаций, виновных в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением установленного порядка и искажении бухгалтерских отчетов, может быть наложен административный штраф (ст. 15.11 КоАП РФ). Они же несут уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (ст.199 УК РФ).

Необходимо помнить, что уголовное законодательство, устанавливая ответственность за налоговые преступления, не связывает понятие должностного лица с формальным занятием должности. Должностным признается лицо, фактически реализующее полномочия властного характера в процессе руководства порученным участком или подчиненными работниками.

Пленум Верховного Суда Российской Федерации в Постановлении от 4 июня 1997 г. N 8 (п.10) указал, что к ответственности за уклонение от уплаты налога с организации могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный (старший) бухгалтер либо лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера.

В тех случаях, когда допущенное должностным лицом нарушение норм законодательства о налогах и сборах не связано с ненадлежащим исполнением им должностных обязанностей, оно привлекается к ответственности не как должностное лицо, а, например, как налогоплательщик.

Так, если руководитель предприятия уклоняется от уплаты налога с личных доходов, то он отвечает перед законом как налогоплательщик, а не как должностное лицо. Если он использует свое должностное положение (дает указание бухгалтеру не документировать операцию), то это обстоятельство может повлиять на характер и размер ответственности, но не на статус нарушителя налогового законодательства.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так им и не обладающие могут быть привлечены только при наличии определенных условий - достижения установленного законом возраста и вменяемости.

Как законодательство об административных нарушениях, так и уголовное законодательство предусматривают, возраст с которого наступает ответственность это 16 лет (за отдельные категории преступлений УК РФ предусматривает ответственность с 14 лет).

В отношении административных нарушений налогового законодательства указанное правило установлено в КоАП ст. 2.3.

Существует мнение, что ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах целесообразно установить с 14-летнего возраста, так как при действующих правилах открыты широкие возможности для проведения различных операций через малолетних лиц в целях минимизации налогов и уклонения от ответственности за налоговые правонарушения, для оформления на их имя недвижимости и т.п[[5]](#footnote-5).

С такой позицией трудно согласиться. К ответственности может привлекаться только лицо, способное в силу возраста осознавать противоправность своих поступков. Налоговое законодательство довольно сложно для понимания. К тому же в учебных заведениях среднего образования не приступили к преподаванию налогового права. Поэтому нет оснований для снижения установленного возраста привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства.

Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, т.е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих поступков, руководить ими.

Невменяемый не может нести ответственности за правонарушение, поскольку в его совершении не участвовали его сознание или воля.

Понятие вменяемость характеризует не субъект правонарушения, а субъективную сторону, поскольку определяет психическое отношение лица к содеянному. Эта позиция нашла отражение в НК РФ. В соответствии со ст.111 НК РФ способность лица отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими характеризует субъективную сторону нарушения налогового законодательства.

Вряд ли можно согласиться с таким подходом. Субъективная сторона предполагает самооценку. В данном же случае речь идет об определенных болезненных состояниях. Вменяемость характеризует самого человека как здорового или больного.

Можно сделать вывод, что субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства является вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. В установленных законом случаях субъект может иметь дополнительные признаки.

Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. К организациям НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также международные организации, их филиалы и представительства.

Организации могут выступать субъектами ответственности не только в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. За нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность несут банки, выполняющие кассовое обслуживание бюджета.

За нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику ответственность предусмотрена ст.132 НК РФ

Невыполнение указанной обязанности выражается в следующем:

открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет в налоговом органе;

открытие банком счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам;

несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или предпринимателем.

В соответствии с п.2 ст.11 НК РФ для целей НК РФ под счетом понимаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей.

На основании ст.86 НК РФ банки открывают счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на налоговый учет. Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуальному предпринимателю в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня открытия или закрытия такого счета.

В п.1 ст.846 ГК РФ предусмотрено, что при заключении договора банковского счета клиенту или указанному им лицу открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами. При этом договор считается заключенным с того момента, когда сторонами в требуемой в таких случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора банковского счета.

При определении момента закрытия банковского счета необходимо руководствоваться положениями ст.859 ГК РФ, в которой указывается, что расторжение договора банковского счета является основанием закрытия счета.

Нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (ст.133 НК РФ). Неисполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени (п.1 ст.135 НК РФ)

Порядок исполнения поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, а также решений налоговых органов о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов установлен в ст.60 НК РФ. На основании указанной нормы банки обязаны исполнять поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога или сбора в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды в порядке очередности, установленной гражданским законодательством. В силу п.4 ст.46 НК РФ решение налогового органа о взыскании налога подлежит безусловному исполнению.

В соответствии со ст.855 ГК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом. При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору.

Поручение на перечисление налога или сбора, а также решение о взыскании налога исполняются банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения.

Следует обратить внимание на то, что применение мер ответственности к банкам не освобождает их от обязанности перечислить в бюджеты или внебюджетные фонды сумму налога и уплатить соответствующие пени.

Кроме того, в случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к нему применяются меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней за счет денежных средств в порядке, аналогичном предусмотренному ст.46 НК РФ, т.е. путем выставления инкассового поручения на корреспондентский счет банка, а за счет иного имущества - в судебном порядке.

Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст.134 НК РФ)

Невыполнение данной обязанности выражается в следующих действиях:

исполнение банком поручения на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора;

исполнение банком иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет.

В соответствии со ст.76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора либо в случае непредставления налогоплательщиками налоговой декларации в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также при отказе от представления налоговой декларации.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам подлежит безусловному исполнению банком. Приостановление по счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении операций и действует до отмены этого решения.

Необходимо отметить, что банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком в результате приостановления операций по счетам по решению налогового органа.

Приостановление операций по счетам согласно п.1 ст.76 НК РФ означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов. В то же время ст.134 НК РФ содержит норму об ответственности за исполнение банком платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет.

Непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок (ст.135.1 НК РФ)

Необходимо отметить, что составы налоговых правонарушений, предусмотренных в пп.1 и 2 ст. 135.1, являются идентичными.

Согласно п.2 ст.86 НК РФ банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

Налоговый кодекс РФ не определяет, с какого момента должен исчисляться пятидневный срок. По нашему мнению, он должен исчисляться с момента получения банком мотивированного письменного запроса налогового органа. На основании ст.61 НК РФ течение срока начинается на следующий день после получения банком запроса налогового органа.

В ст.136 НК РФ устанавливается порядок взыскания налоговых санкций за нарушение банками налогового законодательства. По способу взыскания данные налоговые санкции можно разделить на две группы:

взыскиваемые за счет денежных средств в порядке, аналогичном предусмотренному в ст.46 НК РФ. К ним относятся пени, указанные в ст.133 и 135 НК РФ;

взыскиваемые в порядке, предусмотренном ст.104 и 115 НК РФ. В таком порядке взыскиваются штрафы, предусмотренные в ст.132-134 НК РФ.

Следует также отметить, что производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном банком, должно осуществляться в соответствии со ст.101.1 НК РФ, регламентирующей производство по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами[[6]](#footnote-6).

Организации выступают субъектами только административной ответственности за нарушения налогового законодательства в соответствии с КоАП РФ и налоговой ответственности по НК РФ. Уголовное преследование юридических лиц, предусмотренное законодательствами некоторых зарубежных стран, в России не допускается. Однако необходимо учитывать, что привлечение организации к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной и иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п.4 ст.108 НК РФ)[[7]](#footnote-7).

Статья 198 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном и особо крупном размере. Крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более ста тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая триста тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей.

Статья 199 УК РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, а также тоже деяние совершенное:

а) группой лиц по предварительному сговору;

б) в особо крупном размере, -

Крупным размером в настоящей статье, а также в статье 199.1 настоящего Кодекса признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая семь миллионов пятьсот тысяч рублей.

Ответственность за неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном и особо крупном размере предусмотрена ст. 199.1 УК РФ.

Статья 199.2 УК РФ устанавливает ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов. А также за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере.

# 1.2 Порядок привлечения к налоговой ответственности

В соответствии с п.7 ст.114 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ) налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков, налоговых агентов только в судебном порядке.

Соотношение налоговой и административной ответственности урегулировано в НК РФ следующим образом.

В п.4 ст.10 НК РФ присутствует норма, согласно которой никто не может быть привлечен повторно к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п.2 ст.108 НК РФ). Но если налоговая и административная ответственность - это разные виды ответственности, то ничто не препятствует привлечению физических лиц к ответственности и в соответствии с налоговым и административным законодательством. Именно по такому пути шла правоприменительная практика до принятия НК РФ и нового КоАП РФ.

Принятие же нового КоАП РФ положило конец данной практике по той причине, что во всех составах административных правонарушений в области налогов и сборов (ст.15.3-15.11 вышеуказанного Кодекса) предусмотрен специальный субъект - должностные лица организаций, то есть налогоплательщики и налоговые агенты - физические лица не несут ответственности в соответствии с новым КоАП РФ. Таким образом, КоАП РФ установил принцип однократности привлечения виновного лица к административной ответственности.

Говоря об отличиях налоговой ответственности от административной, необходимо отметить, что налоговая ответственность является по своей природе ответственностью карательной, штрафной, на что указывает характер налоговых санкций и практика их применения. Так, налоговой санкцией является штраф. В большинстве случаев его размер зависит от степени общественной опасности налогового правонарушения, за которое он установлен, и он не связан с причиненным таким правонарушением вредом. Целью налоговой санкции является предупреждение совершения налогового правонарушения в будущем; кроме того, она преследует фискальную цель, являясь одним из налоговых доходов бюджетов. Учитывая также то обстоятельство, что само налоговое правонарушение - это нарушение в области государственного управления, поскольку препятствует деятельности налоговых органов по организации взимания налогов и сборов, следует признать, что налоговая ответственность является либо разновидностью административной ответственности, либо явлением, равнопорядковым с ней, и поэтому рассматриваемые виды юридической ответственности не могут применяться одновременно за одно и то же правонарушение в отношении одного и того же лица.

Налоговой ответственности предшествовала финансовая ответственность, которая была предусмотрена ст.13 Закона РФ от 27.12.1991 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". Сам термин "финансовая ответственность" в этом Законе не определен. Причина возникновения термина "финансовая ответственность" заключается в том, что налоговое законодательство долгое время рассматривалось только в качестве составной части финансового законодательства. Поэтому ответственность за его нарушение являлась также финансовой ответственностью. Недаром этот термин также используется применительно к другим правонарушениям в финансовой сфере, регулируемой банковским законодательством, законодательством о валютном регулировании, и т.д.

Рассматривая соотношение финансовой и налоговой ответственности, необходимо отметить, что их объединяет только сфера применения, поскольку финансовая ответственность - это ответственность правовосстановительная, о чем свидетельствуют ее меры, применяемые в настоящее время за нарушения банковского законодательства. Налоговая же ответственность, как уже было сказано, - это ответственность карательная, штрафная. Справедливости ради следует отметить, что для налоговой ответственности отчасти характерны правовосстановительные черты, связанные с ее фискальной направленностью. Но эти черты не могут в целом повлиять на характер налоговой ответственности[[8]](#footnote-8).

Например, принудительные меры воздействия применяются в отношении кредитной организации в тех случаях, когда это вытекает из характера допущенных нарушений с учетом того, что применение одних только предупредительных мер воздействия не приносит или не может обеспечить надлежащую корректировку деятельности кредитной организации.

К принудительным мерам воздействия относятся:

- штрафы;

- требование об осуществлении кредитной организацией мероприятий по ее финансовому оздоровлению, в том числе включая требование о предоставлении и выполнении плана мер по финансовому оздоровлению;

- требование о приведении в соответствие величины собственных средств (капитала) и размера уставного капитала кредитной организации в соответствие с пунктом 3 статьи 12 Федерального закона "О несостоятельности (банкротстве) кредитных организаций";

- требование о реорганизации кредитной организации, в том числе включая требование о предоставлении и выполнении плана мероприятий по реорганизации;

- ограничение проведения кредитными организациями отдельных операций на срок до шести месяцев;

- запрет на осуществление кредитными организациями банковских операций, предусмотренных выданной лицензией, на срок до одного года;

- запрет на открытие филиалов на срок до одного года;

- требование о замене руководителей кредитной организации;

- назначение Временной администрации по управлению кредитной организацией;

- отзыв лицензии на осуществление банковских операций[[9]](#footnote-9).

Налоговые органы должны обладать высоким уровнем профессионализма, чтобы в процессе своей деятельности не нарушить требования правовых норм в сфере налогового права. Однако на практике иногда встречаются некоторые противоречия.

Открытое акционерное общество энергетики и электрификации «Хабаровскэнерго» (далее - ОАО «Хабаровскэнерго», акционерное общество) обратилось в Арбитражный суд Хабаровского края с заявлением о признании недействительными решения от 09.07.2003 N 06-20/359-839 и требований N 1116 и N 1117 от 09.07.2003 Инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по г. Советская Гавань и Советско-Гаванскому району, правопреемником которой в настоящее время является Межрайонная инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам N 5 по Хабаровскому краю (далее - инспекция по налогам и сборам, налоговый орган), в соответствии с которыми акционерное общество обязано уплатить плату за пользование водными объектами (далее плата) в сумме 68668 руб., пени в сумме 2211 руб. и штраф по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) в сумме 13734 руб.

Решением суда от 17.10.2003 заявленные требования удовлетворены в части взыскания платы в сумме 65219 руб. и соответствующей пени, а также штрафа в сумме 13044 руб. со ссылкой на то, что за забор воды из поверхностных источников (морская вода) для технологических нужд и из подземных источников для водоснабжения населения расчет платы за пользование водными объектами произведен акционерным обществом по ставкам платы, установленным Постановлением Правительства Российской Федерации от 28.11.2001 N 826 "Об утверждении минимальных и максимальных ставок платы за пользование водными объектами по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам" (далее - Постановление Правительства РФ N 826), с учетом льгот, установленных Законом Хабаровского края от 30.12.2002 N 82 "О бюджетной системе Хабаровского края на 2003 год" (с последующими изменениями, далее - Закон Хабаровского края N 82) в соответствии с требованиями Федерального закона от 06.05.1998 N 71-ФЗ "О плате за пользование водными объектами" (далее - Федеральный закон N 71-ФЗ), поэтому у налогового органа отсутствовали правовые основания для доначисления платы в сумме 65219 руб., пени за ее несвоевременную уплату и взыскания штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ в сумме 13044 руб. Одновременно суд отказал в признании недействительными оспариваемых актов в части взыскания платы в сумме 3449 руб., соответствующей пени и штрафа в сумме 690 руб., так как акционерным обществом неправильно определен размер платы за забор воды из подземных источников для технологических нужд. Поэтому заявленные требования в указанной части являются необоснованными.

Федеральным Арбитражным судом Дальневосточного округа решение Арбитражного суда Хабаровского края от 17.10.2003 по делу N А73-7368/2003-14 оставлено без изменения[[10]](#footnote-10).

Итак, судебный порядок привлечения к налоговой ответственности достаточно сложен требует определенных знаний в области права и экономики рассмотрим порядок привлечения к налоговой ответственности на примере.

Инспекция Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по г. Петропавловску-Камчатскому (далее - инспекция по налогам и сборам, налоговый орган) обратилась в Арбитражный суд Камчатской области с заявлением о взыскании с гражданки З, осуществляющей предпринимательскую деятельность без образования юридического лица на основании свидетельства о государственной регистрации N 356 от 19.02.1998 (далее - предприниматель), 1347360 руб. 75 коп., составляющих недоимку по подоходному налогу в сумме 515927,22 руб., недоимку по страховым взносам в Пенсионный фонд РФ (далее - ПФР) - 318951 руб., недоимку по страховым взносам в территориальный и федеральный Фонды обязательного медицинского страхования (далее - Территориальный ФОМС, Федеральный ФОМС) соответственно - 52574 руб. и 3093 руб., пени за несвоевременную уплату указанных налога и страховых взносов - 278706,49 руб., штраф по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) - 178109,04 руб.

Решением суда от 14.11.2002 заявленные требования удовлетворены частично: с предпринимателя З. взыскано 117379,31 руб., в том числе: недоимка по подоходному налогу и страховым взносам в сумме 67447,31 руб., пени - 48932 руб. и штраф - 1000 руб.

Суд признал правомерными требования налогового органа по взысканию за 1998 год недоимки по подоходному налогу в сумме 4576,32 руб., поскольку сумма налога, подлежащая внесению в бюджет, определена инспекцией по налогам и сборам расчетным путем в соответствии с требованиями подпункта 5 пункта 1 статьи 31 НК РФ на основе данных об иных аналогичных налогоплательщиках в связи с отсутствием у предпринимателя З. учета доходов и расходов, а также требования о взыскании недоимки по страховым взносам в ПФР в сумме 7109 руб. и пени за несвоевременную уплату страховых взносов и налога в сумме 9865,68 руб.

Валовой доход за 1999 год, подлежащий обложению подоходным налогом, определен судом в сумме 148960 руб., так как суд принял во внимание как надлежаще подтвержденные расходы в сумме 1738499 руб. по закупу товаров, прочие расходы в сумме 38523,91 руб., а также вычеты в сумме 6892 руб., поэтому удовлетворил требования налогового органа в части взыскания недоимки по подоходному налогу в сумме 24740 руб., по страховым взносам в ПФР - 25411 руб., по страховым взносам в Федеральный и Территориальный ФОМС - 3611 руб. и пени в сумме 40066,32 руб.

На основании статей 112, 114 НК РФ штрафные санкции взысканы судом в сумме 1000 руб. с учетом обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, тяжелого материального положения предпринимателя, являющейся пенсионеркой, на иждивении которой находится больная мать и сын.

Постановлением апелляционной инстанции от 15.10.2003 решение суда первой инстанции изменено: с предпринимателя З. взысканы недоимка по подоходному налогу в сумме 29316,32 руб., пени за его несвоевременную уплату и штраф в сумме 1000 руб. В удовлетворении требований о взыскании недоимки по страховым взносам во внебюджетные фонды, пени за их несвоевременную уплату и штрафов отказано, так как налоговым органом во время проверки не проверялась правильность начисления и своевременность перечисления указанных страховых взносов, поэтому у последнего отсутствовали правовые основания для принятия решения об их взыскании, а также привлечения к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ за их неполную уплату.

Законность принятых судебных актов проверяется по жалобе инспекции по налогам и сборам, которая просит их отменить в части и принять новое решение о взыскании с предпринимателя З. подоходного налога в сумме 308810 руб., пени в сумме 94599,62 руб. (по состоянию на 04.07.2001) и штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ в сумме 61762 руб.

В частности, заявитель жалобы указывает на неправомерное принятие судом документов, подтверждающих расходы предпринимателя в сумме 1738499 руб. на закуп товара, так как в ходе встречной проверки не подтвержден факт приобретения в 1999 году предпринимателем З. товара на указанную сумму в ООО «Дальимпекс», поскольку последнее в 1999 году реализацию товара физическим лицам не производило, а заключало сделки только с юридическими лицами. Поэтому налоговый орган пришел к выводу, что налогоплательщик не приобретала товары у данного общества и необоснованно отнесла на расходы 1738499 руб., уменьшив налогооблагаемую базу по подоходному налогу за 1999 год, в связи с чем считает правомерным требование о взыскании недоимки по подоходному налогу, пени и штрафа.

Предприниматель З. в отзыве на жалобу возражает против доводов жалобы, указывает на то, что нарушений налогового законодательства ею не допущено.

Инспекция по налогам и сборам и предприниматель З. надлежащим образом извещенные о времени и месте рассмотрения жалобы, участия в судебном заседании не принимали.

Рассмотрев материалы дела, обсудив доводы жалобы и отзыва на нее, суд кассационной инстанции не находит оснований для отмены принятых судебных актов в обжалуемой части и удовлетворения жалобы.

Как видно из материалов дела, инспекцией по налогам и сборам проведена выездная налоговая проверка предпринимателя З. по вопросам соблюдения законодательства о налогах и сборах за период с 01.01.1998 по 31.12.1999, о чем составлен акт проверки от 29.01.2001 N 08-11/15. В ходе проверки установлено, что предприниматель З. осуществляла продажу продовольственных товаров (овощей и фруктов) населению на арендуемой площади с применением контрольно-кассовой машины и на лотке. Раздельный учет реализации товаров на складе и на лотке не велся, что является нарушением пункта 3 статьи 4 Федерального закона "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности" от 31.07.1998 N 148-ФЗ.

Налоговой инспекцией установлено занижение предпринимателем З. совокупного годового дохода за 1998 год на 42528,79 руб., за 1999 год - на 1526924 руб., составляющих сумму документально не подтвержденных налогоплательщиком расходов. Поэтому налоговым органом, в соответствии с пунктом 1 статьи 221, пунктом 3 статьи 5 НК РФ, применен профессиональный налоговый вычет в размере 20 процентов общей суммы доходов, полученной предпринимателем от предпринимательской деятельности.

По результатам рассмотрения акта проверки, возражений по нему, материалов встречных проверок, инспекцией по налогам и сборам 04.07.2001 принято решение о привлечении предпринимателя З. к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ в виде взыскания штрафа за неполную уплату налога и страховых взносов во внебюджетные фонды:

- по подоходному налогу - 103185,44 руб.;

- по страховым взносам в ПФР - 63790,20 руб.;

- по страховым взносам в Федеральный ФОМС - 618,6 руб.;

- по страховым взносам в Территориальный ФОМС - 10514,8 руб.

Предпринимателю З. предложено уплатить не полностью уплаченный налог и взносы, а также пени за их несвоевременную уплату:

- подоходный налог - 515927,22 руб., пени - 160284,29 руб.;

- страховые взносы в ПФР - 318951 руб., пени - 101393,89 руб.;

- страховые взносы в ФФОМС - 3093 руб., пени - 946,14 руб.;

- страховые взносы в ТФОМС - 52574 руб., пени - 16082,17 руб.

Поскольку требование от 04.07.2001 N 08-26/1015/9225 об уплате 1347360,75 руб. предпринимателем в добровольном порядке не исполнено, инспекция по налогам и сборам обратилась с заявлением о взыскании указанной суммы в судебном порядке.

Апелляционной инстанцией арбитражного суда правомерно удовлетворены заявленные требования в части взыскания недоимки по подоходному налогу в сумме 29316,32 руб., соответствующей суммы пени за его несвоевременную уплату и штрафа по пункту 1 статьи 122 ПК РФ в сумме 1000 руб., поскольку, согласно статьям 11 и 12 Закона РФ "О подоходном налоге с физических лиц" от 07.12.1991 N 1998-1, объектом налогообложения у физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, является полученный в календарном году совокупный доход, уменьшенный на сумму документально подтвержденных расходов применительно к составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), определяемых Правительством Российской Федерации.

Пункт 12 Инструкции Госналогслужбы РФ от 29.06.1995 N 35 "По применению Закона Российской Федерации "О подоходном налоге с физических лиц" также предусматривает, что в состав расходов включаются фактически произведенные и документально подтвержденные плательщиком расходы, непосредственно связанные с получением дохода.

Судом обоснованно приняты в качестве доказательств, подтверждающих расходы предпринимателя З. в 1999 году по закупу товаров в сумме 1738499 руб., квитанции ТОО "Дальимпекс" к приходным кассовым ордерам, оформленные в соответствии с требованиями статьи 9 Федерального закона "О бухгалтерском учете" от 21.11.1996 N 129-ФЗ, а также фактуры, в которых указаны наименование, количество и стоимость товара. Представленный инспекцией по налогам и сборам акт встречной проверки ООО "Дальимпекс" от 20.10.2000, свидетельствующий о том, что указанное общество в 1999 году не осуществляло реализацию товара физическим лицам, не может служить основанием для отказа в признании расходов покупателя, поскольку не опровергает доказательства, представленные предпринимателем. Кроме этого, следует отметить, что встречная проверка проводилась в ООО «Дальимпекс», а квитанции к приходным кассовым ордерам оформлены ТОО «Дальимпекс», и налоговым органом не представлены доказательства, что это одно и то же юридическое лицо.

Поэтому не может быть принят во внимание как противоречащий материалам дела довод заявителя жалобы со ссылкой только на акт встречной проверки о том, что предприниматель не приобретала товары у данного общества.

Апелляционной инстанцией также правомерно отказано налоговому органу во взыскании недоимки по страховым взносам во внебюджетные фонды, пени и штрафов, поскольку актом проверки не зафиксировано каких-либо нарушений предпринимателем З. при исчислении и уплате страховых взносов во внебюджетные фонды за 1998 - 1999 годы, поэтому у налогового органа отсутствовали правовые основания для принятия оспариваемого решения в указанной части. Постановление апелляционной инстанции в этой части является законным и обоснованным и инспекцией по налогам и сборам не обжалуется.

С учетом изложенного у суда кассационной инстанции отсутствуют правовые основания для отмены принятых судебных актов в обжалуемой части и удовлетворения кассационной жалобы.

Руководствуясь статьями 286 - 289 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа постановил:

решение от 14.11.2002, постановление апелляционной инстанции от 15.10.2003 Арбитражного суда Камчатской области по делу N А24-2783/01 (А49-2783/01) оставить без изменения, кассационную жалобу - без удовлетворения[[11]](#footnote-11).

Таким образом, в первой главе выпускной квалификационной работы была рассмотрена общая характеристика налоговой ответственности, но для того чтобы наступила ответственность, необходимо основание - таким основанием в данном случае выступает налоговое правонарушение.

# 2. Налоговые правонарушения как основание налоговой ответственности

# 

# 2.1 Понятие, признаки и юридический состав налогового правонарушения

Согласно статье 106 Налогового кодекса РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента, их представителей или кредитной организации, за которое НК РФ установлена юридическая ответственность.

Приведенное определение налогового правонарушения включает в себя следующие его характерные черты.

Налоговые правонарушения составляют одну из частей правового поведения в сфере налогообложения. Последнее охватывает собой как правомерное, так и противоправное поведение участников налоговых отношений. Их юридически безразличное поведение для права непосредственного интереса не представляет. Правовое поведение в налогообложении наиболее общим образом следует определить как общественно значимое, подконтрольное сознанию, волевое поведение индивидуальных и коллективных участников налоговых отношений, предусмотренное правом и влекущее правовые последствия.

В сфере налогообложения наиболее распространено правомерное поведение, для которого характерно, что участники налоговых отношений не выходят за пределы принадлежащих им субъективных прав. Вместе с тем нередки случаи, когда нормы, закрепленные актами законодательства о налогах и сборах, нарушаются, что влечет необходимость применения принудительных мер в целях пресечения таких фактов, восстановления положения, существовавшего до этого, и предупреждения противоправного поведения в дальнейшем.

Следует отметить, что не всякое противоправное поведение в сфере налогообложения является налоговым правонарушением. Для признания нарушения нормы, закрепленной в акте законодательства о налогах и сборах, финансовым правонарушением необходимо, чтобы оно отвечало следующим признакам:

- налоговое правонарушение - это поведенческий акт налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов или кредитных организаций, иными словами, деяние;

- для налогового правонарушения характерно нарушение норм, закрепленных актами законодательства о налогах и сборах, в чем выражается его противоправный характер;

- налоговое правонарушение причиняет вред такому сектору публичных финансов, как бюджетные доходы;

- налоговое правонарушение - это виновное деяние;

- за совершение налогового правонарушения предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер, направленных на умаление его имущественного положения, иными словами, налоговое правонарушение является основанием реализации юридической ответственности в сфере налогообложения. При этом налоговым правонарушением может признаваться только деяние, совершенное деликтоспособным лицом, т.е. лицом, способным нести налоговую ответственность.

Налоговое правонарушение является одной из разновидностей правонарушений. Поэтому ему свойственны все признаки, присущие последним. Вместе с тем налоговым правонарушениям присущ ряд особенностей.

Налоговое правонарушение, как поведенческий акт (деяние), представляет собой активное действие, а также в некоторых случаях бездействие. Не может быть признано правонарушением событие, пусть даже оно повлекло общественно вредные последствия. Говоря о деяниях, необходимо отличать их от человеческих телодвижений, поскольку последние могут быть неосознанными, в то время как для деяния характерно, что оно должно осуществляться под контролем сознания и выражать волю лица, его совершающего, т.е. обладать волевым и интеллектуальным моментами.

Осуществление деяния под контролем сознания предполагает, что лицо, его совершающее, осознает или должно и может осознавать его правовое значение, а также предвидит или должно и может предвидеть его последствия. Особенностью поведенческих актов в сфере налогообложения является то, что реализация их интеллектуального момента предполагает определенные познания в области финансовой науки, что требует определенной предварительной подготовки. Для некоторых специалистов в сфере финансов (аудиторов, главных бухгалтеров, специалистов по работе с ценными бумагами и т.д.) устанавливаются специальные квалификационные требования. Для удостоверения их соответствия данным требованиям может проводиться государственная аттестация, т.е. юридический акт проверки знаний указанных лиц с последующим признанием и удостоверением со стороны государства того, что они предъявляемым к ним требованиям соответствуют.

С государственной аттестацией специалистов связывается правоспособность некоторых участников налоговых отношений. Так, для осуществления некоторых видов деятельности на финансовых рынках (аудиторская деятельность, профессиональная деятельность на рынке ценных бумаг и т.п.) требуется, чтобы их участники, если они являются физическими лицами, прошли государственную аттестацию, или, если же они являются юридическими лицами (организациями), то требуется, чтобы в их составе были аттестованные специалисты. Также требуются аттестованные специалисты для реализации отдельных направлений финансово-хозяйственной деятельности, например бухгалтерского учета.

Здесь следует отметить, что в настоящее время наличие аттестованного профессионального бухгалтера в составе работников организации не требуется, однако преобладает точка зрения, что правом подписи документов бухгалтерской отчетности (баланса и отчета) и налоговой отчетности должны обладать только лица, прошедшие государственную аттестацию. Последнее время Министерством финансов РФ ведется активная подготовительная работа в данном направлении.

Описанное значение государственной аттестации специалистов в сфере налогообложения определяется тем, что в современных условиях только лицо, обладающее необходимыми познаниями в данной области, может эффективно реализовывать свои функции, при этом не рискуя неосознанно причинить вред финансовым интересам государства и муниципальных образований.

Для реализации интеллектуального момента поведенческих актов организаций в сфере налогообложения характерно то, что, как правило, в их совершении задействовано два лица - руководитель организации и ее главный бухгалтер. Привлечение главного бухгалтера к правовому поведению в сфере налогообложения определяется необходимостью обеспечить наиболее квалифицированный контроль за ним со стороны специалиста.

Волевой момент поведенческих актов в сфере финансов выражается в том, что они выражают волю лица, их совершающего, направленную на достижение определенного результата. Волевой момент поведенческих актов организаций в сфере налогообложения также отличает необходимость привлечения к их совершению специалистов в бухгалтерском учете (главных бухгалтеров). При этом реализация волевого момента со стороны главного бухгалтера неразрывно связана с реализацией интеллектуального момента в его поведении, поскольку воля главного бухгалтера направлена в первую очередь не на достижение результата совершаемого деяния, а на обеспечение налоговой дисциплины при этом.

Применительно к налоговым правонарушениям волевой и интеллектуальный моменты поведенческих актов в сфере налогообложения реализуются через вину правонарушителя.

Среди деяний, через которые выражаются налоговые правонарушения, выделяются два типа: действия и бездействие.

Налоговые правонарушения совершаются в форме действия, как правило, в тех случаях, когда на правонарушителе лежит обязанность воздержаться от определенных активных действий. В форме бездействия финансовые правонарушения совершаются в том случае, когда на правонарушителя закон или иной правовой акт возлагает обязанность совершить определенные действия, а он, напротив, воздерживается от их совершения. Например, комментируемый Кодекс устанавливает обязанность организаций встать на учет в налоговом органе по своему месту нахождения в течение 10 (десяти) дней с момента образования, несовершение организацией названного действия влечет ее привлечение к юридической ответственности. Следует отметить, что большинство налоговых правонарушений совершаются как раз в форме бездействия, т.е. путем несовершения действий, к которым налогоплательщика (плательщика сборов), налогового агента, кредитную организацию побуждает законодательство о налогах и сборах.

Следует отметить, что правонарушение, связанное с неисполнением обязанности осуществить определенные активные действия, может быть совершено не только в форме бездействия, но также и в форме действия. Например, организация не просто воздерживается от постановки на учет в налоговом органе, а совершает определенные активные действия, направленные на то, чтобы об этом не стало известно, такое поведение организации-налогоплательщика также является правонарушением, при этом влечет более строгую ответственность.

Физической возможностью совершать деяния и таким образом выражать свою волю обладают только люди (физические лица). Вместе с тем субъектами налоговых правонарушений могут также быть организации. Признание организаций субъектами правонарушений и возложение тем самым на них юридической ответственности, в том числе налоговой, за действия их должностных лиц осуществляется в целях обеспечения прав и законных интересов потерпевших, которыми в рассматриваемом случае являются Российская Федерация, ее субъекты и муниципальные образования. При этом за одно и то же противоправное деяние различные виды ответственности могут нести само физическое лицо, его совершившее, а также организация, должностным лицом которой оно является. Так, например, ст. 119 комментируемого Кодекса предполагает ответственность за непредставление налоговой декларации. Субъектом правонарушения в данном случае является налогоплательщик, в т.ч. организация. В то же время за несвоевременное предоставление налоговой декларации ответственность установлена также в ст. 15.5 КоАП РФ. Но субъектами данного правонарушения уже являются должностные лица налогоплательщиков-организаций.

Завершая рассмотрение первого признака налогового правонарушения, следует отметить, что оно как деяние представляет собой обстоятельство, т.е. должно иметь место в реальной действительности, выражая волю правонарушителя на достижение общественно вредного результата в сфере налогообложения и реализуясь под контролем его сознания. При этом ответственность за деяние может нести не только непосредственно физическое лицо, его совершившее, но также и организация, от имени которой оно действовало.

Налоговым правонарушением признается не всякое деяние, выражающее волю лица, его совершающего, достичь общественно вредного результата в сфере налогообложения, а только противоправное деяние, т.е. такое, которое нарушает нормы, закрепленные актами законодательства о налогах и сборах. Рассматривая противоправность деяний, признаваемых налоговыми правонарушениями, необходимо остановиться на двух моментах:

- что следует понимать под законодательством о налогах и сборах и его актами, поскольку именно нарушение норм, закрепленных такими актами, является одним из сущностных (концептуальных) признаков налогового правонарушения, позволяющих отграничить его от иных видов правонарушений;

- в каких формах реализуется противоправность налоговых правонарушений.

В соответствии со ст. 1 НК РФ (см. комментарий к ней) законодательство о налогах и сборах состоит из комментируемого Кодекса, а также принятых в соответствии с ним иных федеральных законов, законов субъектов Российской Федерации и нормативных правовых актов представительных органов местного самоуправления.

Противоправность финансовых правонарушений может реализовываться в двух формах, зависящих от типа неисполняемой юридической обязанности или исполняемой ненадлежащим образом. Юридические обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), налоговых агентов и кредитных организаций бывают двух типов: активные и пассивные. Активная юридическая обязанность предполагает, что ее носитель самостоятельно совершает определенные действия, направленные на ее исполнение, в то время как управомоченное лицо вправе только требовать совершения таких действий. Например, согласно п. 1 ст. 45 Налогового Кодекса налогоплательщик, если иное не установлено законом, обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. Пассивная юридическая обязанность состоит в том, что ее носитель обязан воздержаться от определенных действий, которые бы могли препятствовать правообладателю в осуществлении его права. Следует отметить, что налогоплательщики (плательщики сборов), налоговые агенты, кредитные организации, как правило, несут юридические обязанности первого типа.

Противоправность налогового правонарушения при неисполнении активной обязанности выражается в том, что правонарушитель не совершает действий, которые должен совершить, или, более того, активно уклоняется от их совершения. Вторая форма реализации противоправности налоговых правонарушений предполагает, что правонарушитель, напротив, совершает запрещенные для него действия.

Принимая во внимание сказанное выше, противоправность налогового правонарушения следует определить как поведение правонарушителя, противоречащее предписаниям, содержащимся в актах законодательства о налогах и сборах, выражающееся в совершении им действий, от которых он был обязан воздержаться, или в несовершении действий, которые он был обязан совершить.

Следует отметить, что, к сожалению, действующее законодательство о налогах и сборах не указывает обстоятельства, которые бы исключали противоправность деяния. Однако к таким обстоятельствам целесообразно было бы отнести крайнюю необходимость.

Правонарушениями признаются только общественно вредные деяния. Данный признак правонарушения применительно к налоговым правонарушениям выражается в причинении вреда бюджетным доходам.

Налоговое правонарушение - это виновное деяние. Традиционно правовая наука рассматривает правонарушение как виновное деяние, т.е. предполагается, что лицо должно осознавать противоправность своего поведения и предвидеть возможность наступления его общественно вредных последствий. При этом отмечается, что если оно в силу малолетства, невменяемости или вследствие иных обстоятельств не осознает противоправность и вредоносность своего поведения, то нет и правонарушения [[12]](#footnote-12). Психическое отношение лица к своему поведению, выражающееся в необходимости осознавать его значение и предвидеть его последствия, а также выразить свою волю на этот счет, в праве принято называть виной.

Проблема вины требует более детального рассмотрения. Утверждение презумпции невиновности в налоговых отношениях является, на наш взгляд, одним из важнейших заслуг комментируемого Кодекса. Существовавшая прежде практика возлагала бремя доказывания невиновности на самих налогоплательщиков. До известного Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П (а точнее до специального Определения Конституционного Суда РФ от 6 ноября 1997 г. N 111-О, указавшего на то, что данное Постановление касается не только полномочий органов налоговой полиции, но и налоговых органов) взыскание санкций с юридических лиц вообще производилось в бесспорном порядке.

Принцип судебного подтверждения виновности в совершении налогового правонарушения оставляет за налогоплательщиком право обжаловать решение налоговых органов о возложении на него штрафа даже в том случае, если ранее указанное решение было исполнено им самим добровольно.

Правило о толковании в пользу налогоплательщика неустранимых сомнений в его виновности в совершении правонарушения необходимо применять в связке с другим принципом, сформулированным в п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Для сложного, запутанного и казуистичного налогового законодательства указанные положения особенно актуальны.

Особый интерес представляет вопрос об определении вины организаций в совершении правонарушений вообще и налоговых правонарушений в частности. Со всей определенностью возможность привлечения к юридической ответственности организаций отвергается только в уголовном праве. Даже дисциплинарная практика допускает случаи возложения на них такой ответственности (например, воинское подразделение может быть расформировано в случае утраты своего боевого знамени). Гражданское право просто немыслимо без ответственности юридических лиц. Само понятие юридического лица включает в себя признак самостоятельность ответственности. Пусть юридическое лицо - это «фиктивная личность», и ей нельзя причинить моральных и физических страданий. Но сама ее фиктивность как раз и предполагает формальное наделение ее отдельными личностными свойствами.

Согласно комментируемому Кодексу, вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ). Хотя понятие должностного лица организации в НК РФ и не приведено, представляется, что все спорные ситуации, которые могут возникнуть в связи с определением полномочий тех или иных должностных лиц организаций, с пересечением компетенции должностных лиц и органов юридического лица, будут находить свое разрешение в каждом конкретном случае на основе норм гражданского и трудового законодательства, уставных и других внутренних документов организаций.

Такое определение вины организации не может быть признано удовлетворительным по той лишь причине, что оно изначально перекладывает ответственность с должностного лица на организацию, что влечет ситуацию, при которой за деяния одного лица (должностное лицо организации), в конечном счете, будут нести ответственность другие лица (участники организации).

КоАП РФ в определении вины юридического лица пошел несколько дальше, позаимствовав его фактически из гражданского законодательства: юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения норм, за нарушение которых устанавливается административная ответственность, но данным лицом не были предприняты все необходимые меры по их соблюдению (п. 2 ст. 2.1 КоАП РФ). Приведенное определение вины юридических лиц позволяет уйти от переложения ответственности с должностных лиц на организацию. Вместе с тем оно в принципе исключает вину из состава административного правонарушения, субъектом которого является организация, поскольку предполагает объективное вменение, игнорирующее субъективную, внутреннюю оценку деяния. Объективное вменение уместное и обоснованное при правовосстановительной ответственности, по нашему мнению, спорно при реализации карательной ответственности. Следует согласиться с законодателем, когда он отказался от него применительно к уголовной ответственности, и, вероятно, было бы целесообразным пойти по тому же пути и в иных случаях установления карательной ответственности.

Формы вины при совершении налогового правонарушения установлены ст. 110 комментируемого Кодекса (см. комментарий к ней) - это умысел и неосторожность. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если субъект осознавал противоправный характер своих действий (бездействия), желал либо сознательно допускал наступление их вредных последствий. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если субъект не осознавал противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должен был и мог это осознавать. Аналогичная норма закреплена и в КоАП РФ (ст. 2.2).

В качестве квалифицирующего признака умысел фигурирует только в незначительном числе статей комментируемого Кодекса. КоАП РФ применительно к правонарушениям в области налогов и сборов не содержит указания на умысел как квалифицирующий признак вообще.

Отсутствие вины в совершении налогового правонарушения является согласно ст. 109 НК РФ (см. комментарий к ней) одним из обстоятельств, исключающих привлечение лица к налоговой ответственности. Аналогичным образом подходит к данному вопросу и КоАП РФ.

В свою очередь, согласно ст. 111 НК РФ лицо не может быть признано виновным в совершении налогового правонарушения при наличии следующих обстоятельств:

- если деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, совершено вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

- если деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, совершено налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

- если деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, является следствием выполнения налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

Если первое обстоятельство исключает вину в силу объективных причин, а второе - в силу причин субъективных (так называемая невменяемость), то третье обстоятельство носит специфический характер, свойственный в настоящее время только налоговым правоотношениям. (Действительно, КоАП РФ содержит указание только на крайнюю необходимость и невменяемость как на основания признания противоправного деяния невиновным.) Видимо, предпосылкой к закреплению такой нормы в НК РФ явилась сложившаяся практика применения налогового законодательства, когда налогоплательщикам нередко приходится руководствоваться не законами и даже не инструкциями по применению этих законов, а разъясняющими письмами налоговых органов по конкретным запросам заинтересованных лиц. Нередки случаи, когда сами должностные лица налоговых органов при проведении налоговых проверок обращают внимание незадачливых налогоплательщиков на то, что их неправомерные действия основаны на документах, не прошедших регистрацию в Минюсте, а следовательно, не имеющих юридической силы. Теперь, с закреплением указанной нормы, должностные лица налоговых органов должны более ответственно подходить к исполнению возложенной на них обязанности при ведении разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах. Правда, нельзя не отметить, что рассматриваемое обстоятельство, исключающее вину в совершении налогового правонарушения, в определенной степени не соответствует известному принципу ignoratia legis neminem excusat (незнание закона не освобождает от ответственности за его нарушение, "никого не извиняет").

Как следует из приведенного определения налогового правонарушения, комментируемый Кодекс содержит исчерпывающий перечень видов налоговых правонарушений и определяет ответственность за их совершение. Установление новых составов налоговых правонарушений должно оформляться федеральным законом о внесении изменений в комментируемый Кодекс. Одновременно не должны применяться меры ответственности за налоговые правонарушения, предусмотренные другими нормативными актами. И если соответствующие статьи Закона «Об основах налоговой системы» не подлежат применению ввиду того, что они признаны утратившими силу Федеральным законом от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации", то нормы других законодательных актов, устанавливающие ответственность за налоговые правонарушения, не могут быть реализованы постольку, поскольку они противоречат статье 106 НК РФ.

Говоря о законодательстве, регулирующем основания привлечения к налоговой ответственности, нельзя не сказать о действии соответствующих актов во времени. Когда речь идет о привлечении к ответственности, проблема обратной силы закона всегда особенно актуальна. В соответствии с п. п. 2 и 3 ст. 5 комментируемого Кодекса акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, обратной силы не имеют. Акты, устраняющие или смягчающие ответственность либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц, имеют обратную силу. Применительно к налоговым правоотношениям проблема обратной силы закона осложнена тем, что выполнение одних обязанностей налогоплательщиков или иных участников налоговых правоотношений в определенный момент времени может быть обусловлено выполнением ими других обязанностей в предшествующий отрезок времени. Например, для того чтобы декларировать свои доходы по итогам налогового периода, необходимо осуществлять их учет в течение всего этого периода. Однако ведение учета и декларирование результатов этого учета - это две разные обязанности и ответственность за их неисполнение соответствует двум разным составам. В связи с этим возникает вопрос о том, будет ли ужесточение ответственности за нарушение порядка декларирования рассматриваться как закон, ухудшающий положение лица, допускавшего ранее нарушения порядка ведения учета, или нет? Очевидно, что правоприменительная практика еще столкнется с этой или сходной проблемой. Однако в настоящее время, пока не сложилась соответствующая судебно-арбитражная практика, поставленный вопрос не имеет однозначного ответа.

Как отмечалось выше, отсутствие вины является обстоятельством, исключающим ответственность за налоговое правонарушение. Другими обстоятельствами, имеющими аналогичное значение, являются:

- отсутствие события налогового правонарушения;

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;

- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В соответствии со ст. 113 НК РФ срок давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение составляет три года со дня его совершения или со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого были совершены правонарушения, ответственность за которые предусмотрена ст. 120 ("Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения") и ст. 122 ("Неуплата или неполная уплата сумм налога") комментируемого Кодекса. Следует иметь в виду, что, если до истечения трехгодичного срока давности будет совершено новое налоговое правонарушение или иное нарушение законодательства о налогах и сборах, течение срока давности прерывается. Исчисление срока давности в этом случае начинается со дня совершения нового правонарушения.

Как уже отмечалось выше, единственной налоговой санкцией, т.е. мерой налоговой ответственности, является штраф. Законодательство о налогах и сборах не рассматривает пени в качестве меры налоговой ответственности. Дело в том, что пени являются одним из способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов, предусмотренных гл. 11 комментируемого Кодекса. Этот институт имеет явно гражданско-правовые корни, о чем свидетельствуют не только терминологические сходства, но и ряд других способов обеспечения налоговых обязательств гражданско-правового характера - залог имущества и поручительство. Однако если в гражданском праве ничто не мешает рассматривать ту же неустойку и как способ обеспечения исполнения обязательств, и как меру ответственности (поскольку в гражданском праве ответственность носит правовосстановительный характер, а, следовательно, ее цели совпадают с целями обеспечения исполнения обязательств), то в налоговых правоотношениях эти институты принципиально противопоставлены. Для начисления и взыскания пеней применяется упрощенная процедура, предусмотренная для взыскания недоимок и в ряде случаев не требующая обращения в суд (см. п. 6 ст. 75 НК РФ и комментарий к нему).

Поводом к рассмотрению вопроса о правовой природе пеней в налоговых правоотношениях послужило Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции", которое в дальнейшем получило свое развитие в комментируемом Кодексе. В этом документе, в частности, сказано, что "неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж - пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика - юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона" [[13]](#footnote-13). Таким образом, Конституционному Суду удалось установить различие в правовой природе штрафа и пени, обосновав невозможность бесспорного взыскания первого и допустимость бесспорного взыскания второго. Однако надо отдавать себе отчет в том, что компенсационный характер пеней не противоречит, а наоборот, раскрывает многогранность содержания правовой ответственности, которая не обязательно должна быть только "карательной". Мы можем говорить о налоговых санкциях (штрафе) как о карательной стороне юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах (т.е. как об административной ответственности), а о пенях как о правовосстановительной стороне данного явления (т.е. как об ответственности финансовой). Именно этим определяется возможность одновременного их применения и особого, внесудебного для организаций порядка взыскания пеней.

Данный вывод подтверждается также тем обстоятельством, что деяния, являющиеся основаниями применения налоговых санкций и пеней, имеют различные объекты. Так, родовым объектом всех налоговых правонарушений, т.е. деяний, за которые применяются налоговые санкции, является государственное управление в сфере налогообложения. В то время как объектом деяний, за которые применяются пени, являются бюджетные доходы Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований.

КоАП РФ предполагает за административные правонарушения в области налогов и сборов наложение только одной разновидности административного наказания - штрафа, во взыскании которого выражается карательная сущность административной ответственности в целом.

Рассматривая налоговое правонарушение как основание юридической ответственности, предусмотренной комментируемым Кодексом, необходимо остановиться на его составе. К сожалению, само понятие "состав налогового правонарушения" не используется российским законодателем. Однако оно имеет огромное теоретическое и практическое значение, позволяя определить ту совокупность признаков налогового правонарушения, которая необходима и достаточна для привлечения виновного лица к ответственности.

Состав налогового правонарушения включает в себя четыре элемента:

- субъект (см. ст. 107 НК РФ и комментарий к ней);

- объект;

- объективная сторона (см. ст. 108 и комментарий к ней);

- субъективная сторона (см. ст. 110 и ст. 111 НК РФ и комментарии к ним).

Субъектами налоговых правонарушений называются лица, совершившие такие правонарушения и подлежащие вследствие этого взысканию, выраженному в налоговой санкции.

Объектом налоговых правонарушений являются те общественные отношения, которым причиняется вред. Основным объектом налогового правонарушения следует признать государственное управление в области налогообложения, а в качестве дополнительных могут выступать бюджетные доходы, налоговая отчетность, налоговый контроль и др.

Объективная сторона налогового правонарушения характеризуется совокупностью трех признаков:

- противоправное деяние;

- негативные последствия;

- причинно-следственная связь между противоправным деянием и негативными последствиями.

В комментируемом Кодексе нашел отражение традиционный подход к субъективной стороне, в основе которого лежит вина правонарушителя. При этом, как отмечалось выше, применительно к налоговой ответственности законодатель исходит из принципа презумпции невиновности.

Конкретным видам налоговых правонарушений посвящены главы 16 и 18 комментируемого Кодекса. Первая из них устанавливает ответственность налогоплательщиков, налоговых агентов, а также лиц, содействующих осуществлению налогового контроля (свидетели, эксперты и др.), вторая же посвящена кредитным организациям.

Предваряя рассмотрение отдельных составов налоговых правонарушений и административных правонарушений в области налогов и сборов, необходимо сделать общее замечание о том, что законодатель избежал дублирования налоговых правонарушений в КоАП РФ, что устраняет правовые коллизии между НК РФ и КоАП РФ. КоАП РФ удачно восполняет пробелы в законодательстве о налогах и сборах, устанавливая ответственность должностных лиц налогоплательщиков, налоговых агентов и кредитных организаций.

Признавая рациональность распределения правового материала между НК РФ и КоАП РФ, необходимо отметить, что существующая структура российского законодательства оставляет открытым вопрос о правовой природе налоговой ответственности. Было бы целесообразным окончательно, на законодательном уровне закрепить то, что налоговые правонарушения являются административными, налоговые санкции являются административным наказанием, а НК РФ в части установления ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах - это акт законодательства об административных правонарушениях.

Статья 107 НК РФ посвящена субъектам налоговых правонарушений, т.е. лицам, совершившим такие правонарушения и подлежащим вследствие этого взысканию, выраженному в налоговой санкции.

Согласно п. 1 статьи 107 НК к ответственности за совершение налогового правонарушения могут быть привлечены физические лица и организации.

Для целей законодательства о налогах и сборах физическими лицами признаются граждане Российской Федерации, иностранные граждане, а также лица без гражданства.

Следует отметить, что применительно к налоговым правонарушениям физические лица делятся на две категории:

- физические лица, являющиеся налогоплательщиками (плательщиками сборов) или налоговыми агентами, а также способствующие осуществлению налогового контроля (свидетели, эксперты и др.);

- физические лица, являющиеся должностными лицами организаций-налогоплательщиков (плательщиков сборов), организаций - налоговых агентов.

Под должностным лицом организации следует понимать гражданина, постоянно, временно или по специальному полномочию осуществляющего функции, связанные с руководством деятельностью работников организации либо распоряжением материальными ценностями. Должностные функции, в отличие от функций производственно-технического характера, как правило, связаны с совершением юридически значимых действий. При этом должностными лицами признаются не только те граждане, которые выполняют указанные функции в порядке трудовой деятельности, по найму, за вознаграждение, но также и физические лица, осуществляющие общественную деятельность по выбору, безвозмездно.

Субъектами правонарушений, предусмотренных Налоговым Кодексом, могут быть только физические лица, относящиеся к первой категории. Должностные лица субъектами налоговых правонарушений не являются, поскольку ответственность, установленную законодательством о налогах и сборах, за их действия несут непосредственно организации. Сами должностные лица могут привлекаться к ответственности только в соответствии с законодательством об административных правонарушениях и уголовным законодательством. Именно из этого исходит Высший Арбитражный Суд РФ, рассматривая вопрос об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков.

В соответствии с п. 3 ст. 108 НК РФ предусмотренная Налоговым Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством.

Организациями для целей законодательства о налогах и сборах признаются юридические лица, а в случаях, предусмотренных законом, также их обособленные подразделения.

В главе 18 Налогового Кодекса устанавливается ответственность кредитных организаций. В соответствии с Законом о банках и банковской деятельности кредитной организацией признается юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центрального банка Российской Федерации (Банка России) имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные настоящим Федеральным законом. Кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество.

В законодательстве о банках и банковской деятельности выделяется три категории кредитных организаций:

- банк, т.е. кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц;

- небанковская кредитная организация, т.е. кредитная организация, имеющая право осуществлять отдельные банковские операции, предусмотренные настоящим Федеральным законом. Допустимые сочетания банковских операций для небанковских кредитных организаций устанавливаются Банком России;

- иностранный банк (его филиал), т.е. банк, признанный таковым по законодательству иностранного государства, на территории которого он зарегистрирован.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством РФ (см. п. 4 ст. 108 НК РФ и комментарий к нему).

К ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах физические лица могут быть привлечены только при наличии следующих условий:

- достижение установленного законом возраста;

- вменяемость.

Согласно п. 2 статьи 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах с 16 лет.

Установив возрастную границу юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в 16 лет, законодатель исходил из презумпции, что несовершеннолетний, достигший данного возраста, способен осознавать значение совершенных действий (бездействия) и руководить своим поведением. Однако данное вполне обоснованное предположение законодателя является верным в отношении не всех несовершеннолетних. Некоторые лица, достигшие шестнадцатилетнего возраста, в силу своей умственной отсталости, не связанной с душевным заболеванием, не могут в полной мере отдавать отчет своим действиям (бездействию). В силу этого применительно к уголовной ответственности в ст. 392 УПК устанавливается, что при наличии данных об умственной отсталости несовершеннолетнего, не связанной с душевным заболеванием, должно быть выявлено, мог ли он полностью сознавать значение своих действий. Ситуация, когда несовершеннолетний, достигший возраста уголовной ответственности, вследствие отставания в психическом развитии, не связанного с психическим расстройством, во время совершения общественно опасного деяния не мог в полной мере осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими, получила уголовно-правовое разрешение только в ч. 3 ст. 20 УК РФ, согласно которой подобное лицо не подлежит уголовной ответственности. Разъясняя это положение Закона, Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 14 февраля 2000 г. N 7 "О судебной практике по делам о преступлениях несовершеннолетних" указал, что при наличии данных, свидетельствующих об умственной отсталости несовершеннолетнего подсудимого, в силу ст. ст. 78 и 79 УПК назначается судебная комплексная психолого-психиатрическая экспертиза для решения вопроса о наличии или отсутствии у несовершеннолетнего отставания в психическом развитии. Указанные вопросы могут быть поставлены на разрешение эксперта-психолога, при этом в обязательном порядке должен быть поставлен вопрос о степени умственной отсталости несовершеннолетнего, интеллектуальное развитие которого не соответствует его возрасту. Было бы целесообразным схожие нормы предусмотреть и в отношении ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, т.е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих действий (бездействия) и руководить своим поведением. Невменяемый не может нести ответственности за правонарушение, поскольку в его совершении не участвовали его сознание или воля.

Существует мнение, что вменяемость характеризует не субъект правонарушения, а субъективную сторону, поскольку определяет психическое отношение лица к содеянному. Эта позиция нашла отражение в НК РФ. В соответствии со ст. 111 Налогового Кодекса способность лица отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими характеризует субъективную сторону нарушения налогового законодательства. Вряд ли можно согласиться с таким подходом. Субъективная сторона предполагает самооценку. В данном же случае речь идет об определенных болезненных состояниях. Вменяемость характеризует самого человека как здорового или больного.

Из сказанного выше следует вывод, что субъектом ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является вменяемое физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста.

# 

# 2.2 Виды налоговых правонарушений

К налоговым правонарушениям относятся те, которые касаются: налоговой системы непосредственно. Правонарушения, имеющие косвенное влияние на налоговые отношения, но охватываемые более широкими составами, налоговыми не считаются. Так, если должностное лицо незаконно выдает налогоплательщику документ, дающий право на налоговую льготу, то действие такого лица должно рассматриваться как должностное, а, не налоговое правонарушение. Действия же налогоплательщика, направленные на неправомерное освобождение от уплаты налога, должны квалифицироваться как налоговое правонарушение, а не как уголовное (мошенничество и т.п.).

Необходимо учитывать, что актом налогового законодательства может быть установлена ответственность и за налоговые правонарушения, и за правонарушения, так или иначе затрагивающие нормы законодательства о налогах. Например, ст. 128 НК РФ установлена ответственность за неявку или уклонение от явки без уважительных причин лица, вызванного по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля. Статьей 129 НК РФ установлена ответственность эксперта, переводчика и специалиста за отказ от проведения налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения, ложный перевод. Очевидно, что эти правонарушения препятствуют реализации норм налогового законодательства, однако являются правонарушениями против порядка управления, правосудия,

Не всякое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к юридической ответственности. Основанием юридической ответственности является такое поведение, которое имеет, во-первых, все предусмотренные законом признаки наказуемого деяния и, во-вторых - все предусмотренные законом элементы состава правонарушения[[14]](#footnote-14).

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе. Объект правонарушения – общественные отношения, связанные с постановкой на учет в налоговом органе. Объективная сторона – бездействие, которое выражается в неподаче заявления о постановке на учет в налоговом органе в срок, установленный законом.

Налоговый кодекс предполагает, что налогоплательщик должен нести ответственность за сам факт непостановки на налоговый учет вне зависимости от того, повлекло ли данное обстоятельство негативные последствия для бюджета или нет. В то же время законодатель установил не только сроки, но и порядок, в соответствии с которым налогоплательщик обязан встать на учет не только по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя, но и по месту нахождения всех обособленных подразделений организаций и имущества,  
подлежащего налогообложению.

Налоговые органы осуществляют контроль за соблюдением законодательства об учете налогоплательщиков, о постановке на учет, переучете и снятии с учета налогоплательщиков, об идентификационных номерах налогоплательщиков, об учете сведений о счетах налогоплательщиков, в кредитных организациях, о подготовке дел о правонарушениях, связанных с учетом налогоплательщиков, о составлении и ведении единого государственного реестра налогоплательщиков [[15]](#footnote-15).

Ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе предусмотрена ст. 117 ПК РФ.

Субъектами данного налогового правонарушения признаются организации, а также индивидуальные предприниматели. Следует отметить, что термин уклонение подразумевает, в определенной степени, наличие умысла в действиях налогоплательщиков. Законодатель установил срок постановки на учет, и если организация или индивидуальный предприниматель по истечении этого срока не встал на учет, то норма ст. 117 НК РФ квалифицирует эти действия как правонарушение, за которое наступает ответственность. С другой стороны, установленный срок не имеет прямого отношения к форме вины. В то же время, как и в ст. 116 НК РФ, размер штрафа находится в прямой зависимости от срока уклонения от постановки на учет.

Объект – общественные отношения в области постановки на учет в налоговом органе. Объективная сторона – действие в форме уклонения.

Правила статьи 83 НК РФ, за несоблюдение которых установлена указанная выше ответственность, предусматривают обязанность налогоплательщика-организации и налогоплательщика - индивидуального предпринимателя подать заявление о постановке на налоговый учет в каждом из оговоренных этой статьей мест: по месту нахождения (жительства) самого налогоплательщика, по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщика-организации, по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств.

Принимая во внимание, что статья 83 Налогового Кодекса регламентирует порядок постановки на налоговый учет самих налогоплательщиков, а не принадлежащего им имущества, на налогоплательщика, вставшего на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных статьей 83 Кодекса оснований, не может быть возложена ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на налоговый учет в том же самом, налоговом органе по иному упомянутому в этой статье основанию. Субъекты – налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели.

Статья 118 НК РФ устанавливает ответственность за нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке.

Объектом данного правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений, непосредственным объектом - установленный порядок сообщения сведений в налоговый орган.

Объективную сторону правонарушения составляет невыполнение налогоплательщиками - организациями и индивидуальными предпринимателями - закрепленной в п.2 ст.23 НК РФ обязанности письменно сообщать в 10-дневный срок в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии счетов. Деяния, образующие объективную сторону состава преступления, характеризуются либо бездействием (непринятие мер по сообщению информации об открытии или закрытии счетов), либо действиями (несвоевременное сообщение информации об открытии или закрытии счетов).

Состав правонарушения по конструкции объективной стороны является формальным. Объективная сторона состава правонарушения включает в себя только деяния по непредставлению или несвоевременному представлению информации об открытии или закрытии счета в банке. Правонарушение является оконченным в момент наступления установленного НК РФ срока представления информации, об открытии или закрытии счета в банке.

Субъектами правонарушения исходя из положений п. 2 ст.23 НК РФ являются только налогоплательщик - организация и налогоплательщик -индивидуальный предприниматель, открывшие или закрывшие счет в каком-либо банке.

Правонарушение может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности.

МНС РФ в письме от 2 июля 2002 г. N ММ-6-09/922@ "О сообщении в налоговые органы об открытии (закрытий) счетов в банке в соответствии со статьей 23 Налогового кодекса Российской Федерации" разъяснило, что налогоплательщик - организация обязана сообщать об открытии (закрытии) счетов в налоговый орган, в котором организация состоит на учете по месту своего нахождения, месту нахождения своих обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества, и транспортных средств, подлежащих налогообложению. В случае нарушения налогоплательщиком - организацией данной обязанности, к нему применяются налоговые санкции, предусмотренные ст. 118 НК НФ [[16]](#footnote-16).

Непредставление налоговой декларации является налоговым правонарушением согласно ст. 119 НК РФ. Объект – общественные отношения по подаче налоговой декларации. Объективная сторона – непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации.

Законодательством о налогах , и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного в пункте настоящей статьи.

Порядок представления налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган определен в ст.80 НК РФ:

декларация представляется по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно;

декларация может быть представлена лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи;

налоговый орган не вправе отказать в принятии деклараций и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии декларации о принятии и дату ее представления.

Порядок представления налоговом декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи разработан МНС РФ на основании п.2 ст. 80 НК РФ и утвержден приказом МНС РФ от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169.

В письме от 28 сентября 2001 г. N ШС-6- 14/734 МНС РФ дало следующие разъяснения по вопросам применения ст. 119 НК РФ:

одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности на основании п. 1 и 2 ст. 119 НК РФ является неправомерным;

в случае непредставления в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации, по которой налог к доплате равен нулю, к налогоплательщику применяется штраф в размере 100 руб. и др.

МНС РФ в письме от 22 января 2002 г. N СА-6-04/60 "О представлении налоговой декларации индивидуальными предпринимателями" разъяснило, что ст.227, 229 гл.23, а также подп.4 п.1 ст.23 НК РФ установлена обязанность индивидуальных предпринимателей представлять в налоговый орган по месту своего учета (месту жительства) декларацию по налогу на доходы физических лиц независимо от наличия у них объекта налогообложения. Непредставление налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок является основанием для к налоговой ответственности в соответствий со ст.19 НК РФ [[17]](#footnote-17). Субъект – организации, индивидуальные предприниматели, физические лица. Данное правонарушение совершается как в форме умысла, так и по неосторожности.

За грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения ответственность предусмотрена ст. 120 НК РФ:

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей статьи 120 НК РФ понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Объект – общественные отношения в сфере учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Объективная сторона нарушение правил учета доходов (расходов).

Финансовое законодательство, а в данном случае бухгалтерское и налоговое, предусматривает обязанность организаций вести учет хозяйственных операций, осуществляемых в ходе их деятельности, учет имущества и обязательств. В ст.120 НК РФ законодатель предусмотрел ответственность налогоплательщика (организации) только за грубое нарушение правил учета доходов и расходов, объектов налогообложения. При этом он четко определил признаки грубого нарушения в самой статье, что, в свою очередь, корреспондируется с законом о бухгалтерском учете. Все хозяйственные операции, проводимые той или иной организацией, должны быть фиксируемы и оформлены соответствующими документами.

Следует также иметь в виду, что в случае привлечения к ответственности по ст. 120 НК РФ и неустранения грубых нарушений в течение налогового периода возможно привлечение к ответственности по п. 2 ст. НК РФ.

Статья 122 НК РФ устанавливает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога, но одновременно эти действия должны носить неправомерный характер - занижение налоговой базы, неправильное исчисление налога, иные неправомерные действия (бездействие). Всоответствии со ст. 52 НК налогоплательщик обязан самостоятельно исчислять суммы налога, если эта обязанность не возложена на налоговые органы. Объект – общественные отношения в сфере полное сбора налоговых платежей. В форме умысла или неосторожности.

Правонарушения, предусмотренные в п. 1 ст. 122 НК, являются наиболее распространенными, они могут быть вызваны ошибками в расчетах и не носить умышленного характера, т.е. совершаться по неосторожности. Бремя доказывания фактов противоправности и виновности, а также причинно-следственной связи между занижением налоговой базы или иным неправильным исчислением налога и неуплатой или неполной уплатой лежит на налоговом органе. Субъектами ответственности за данное налоговое правонарушение могут быть организации, индивидуальные предприниматели и физические лица. Налоговым периодом данное правонарушение не ограничивается.

Только в случае совершения противоправных деяний, предусмотренных в указанных пункте 1 ст. 122 НК РФ, умышлено, что должно быть доказано соответствующим налоговым органом, ответственность усиливается. В данном случае субъективная сторона выражается в форме умысла.

Далее согласно действующей редакции НК РФ следует налоговое правонарушение, связанное с невыполнением налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ). Объект – общественные отношения по перечислению сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей перечислению.

Статья 123 НК РФ устанавливает ответственность конкретного лица налогового агента за невыполнение им обязанностей, возложенных на него: законодательством о налогах и сборах по удержанию и перечислению в бюджет (внебюджетные фонды) сумм налогов (ст.24 НК РФ). В случае невозможности удержать и перечислить налог в бюджет, а также вести учет доходов и налогов налоговый агент обязан проинформировать об этом налоговый орган.

Также НК РФ предусматривает ответственность за несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ).

Непосредственным объектом данного налогового правонарушения является установленный порядок владения, пользования и (или) распоряжения имуществом налогоплательщика, на которое наложен арест. Особенность данного деяния состоит в том, что оно не только влияет на нормальную деятельность налоговых органов, но также препятствует реальному исполнению как обязанности налогоплательщика по уплате налога, так и решения налогового органа о его взыскании.

Арест имущества является одним из способов обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов, реализации решения налогового органа о взыскании налога. Он совершается с санкции прокурора и направлен на ограничение права собственности налогоплательщика в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Объективная сторона налогового правонарушения заключается в том, что налогоплательщик нарушает упомянутые выше ограничения, т.е. совершает те или иные действия без разрешения налоговых органов.

К субъектам данного налогового правонарушения, как и в предыдущей статье, относятся налогоплательщики и налоговые агенты.

Субъективная сторона характеризуется наличием умышленной формы вины с прямым умыслом. Правонарушитель осознает, что нарушает порядок владения, пользования и распоряжения имуществом, подвергнутым аресту, предвидит негативные последствия и желает их наступления.

Следующим видом налогового правонарушений является непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ).

Непосредственным объектом налогового правонарушения, предусмотренного в п.1 ст. 126, является установленный законодательством о налогах и сборах порядок представления налогоплательщиком (налоговым агентом) документов и иных сведений в налоговый орган, в частности сроки их представления.

Статья 126 НК РФ охватывает налоговые органы не только по месту учета организации или физического лица, но и любые иные, например вышестоящие,

Сведения о налогоплательщике - это любые сведения об организациях и физических лицах, на которые возложена обязанность по уплате налога (сведения: о документах, свидетельствующих о налогоплательщике; о наличии у него лицензии, свидетельства, сертификата, других установленных законом документов; о документах по постановке на налоговый учет; об учредительных документах организации; о государственной регистрации объектов налогообложения и др.).

Запрос налогового органа должен иметь, письменную форму с указанием места, даты составления, фамилии, имени, отчества должностного лица налогового органа. В запросе нужно четко указать, какие именно сведения и в какой срок необходимо представить.

Непредставление сведений может выражаться в отказе предоставить имеющиеся документы о налогоплательщике.

Правонарушитель прямо не заявляет об отказе, но и не предпринимает никаких мер, чтобы, исполнить запрос. Направление письменного ответа о том, что документы будут представлены, но перенос в дальнейшем срока их представления, представление лишь части запрошенных документов и другие действия также рассматриваются как налоговое правонарушение. К нему относится и предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями.

Правонарушение может быть совершено как в форме действия, так и в форме бездействия.

В п. 2 ст. 126 непредставление сведений выражается в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями.

Субъектами налогового правонарушения, предусмотренного в п.1 ст.126, могут быть организации и физические лица, в том числе и индивидуальные предприниматели. При этом речь идет лишь о налогоплательщиках и налоговых агентах.

Субъектом деяния, предусмотренного в п. 2, могут быть только организации, а в п. 3 ст.126 - только физические лица.

Субъективная сторона данного правонарушения характеризуется наличием умысла (а при предоставлении документов с заведомо недостоверными сведениями - прямого умысла), так и неосторожной формой вины.

Статья 128 НК устанавливает ответственность свидетеля. Объект – общественные отношения в сфере разбирательства дела о налоговом правонарушении.

Налоговое правонарушение связано с осуществлением налогового контроля, и в частности налоговой проверки и производства по делу о налоговом правонарушении. Непосредственным объектом являются отношения, связанные с тем, что свидетель, привлеченный к участию в деле, не исполняет либо ненадлежащим образом исполняет возложенные на него законом обязанности.

Объективная сторона налогового правонарушения выражается как в действиях, так и в бездействии свидетеля. Неявка означает, что свидетель отказался явиться в налоговый, орган, несмотря на то, что был вызван в установленном законом порядке и заявил об этом прямо.

Уклонение от явки означает, что свидетель фактически не является в налоговый орган, хотя об отказе не заявляет. То и другое действия лишь тогда составляют признаки объективной стороны налогового правонарушения, когда они допущены без уважительных причин.

К уважительным причинам относятся: болезнь, препятствующая явке; необходимость ухода за больным членом семьи; призыв на краткосрочные военные сборы; торжественное (скорбное) событие в жизни свидетеля и т.д.

Бремя доказывания неуважительности причины неявки (уклонения от явки) лежит на налоговых органах.

Налоговое правонарушение характеризуется как совершением действий (например, дачей заведомо ложных показаний), так и бездействием (например, уклонением от явки для дачи показаний).

Субъектами правонарушения могут быть только физические лица. При этом следует учесть, что вызову в качестве свидетелей не подлежат малолетние, а также лица, которые в силу физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать и (или) воспроизводить обстоятельства, имеющие значение для дела.

Субъективная сторона налогового правонарушения характеризуется лишь умышленной формой вины.

Следующим налоговым правонарушением является отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ).

Объектом налогового правонарушения, как и в ранее рассмотренном правонарушении, являются отношения по осуществлению налогового контроля.

Непосредственным объектом деяния является установленный порядок участия эксперта, переводчика, специалиста в проведении налогового контроля.

Под налоговой проверкой понимается камеральная налоговая проверка, а также выездная налоговая проверка.

### Эксперт, специалист или переводчик могут быть привлечены к осуществлению не только вышеуказанных, но и иных форм налогового контроля. Статья 129 НК РФ охватывает лишь случаи отказа указанных лиц от участия именно в проведении налоговых проверок. Отказ от участия выражается в заявлении виновного о том, что он не намерен принимать участие в налоговой проверке. Следует иметь в виду, что уклонение (ситуация, когда лицо прямо не отказывается от участия в налоговой проверке, но на самом деле участия в ней не принимает, ссылаясь на наличие препятствия или просто не являясь к месту проведения проверки) отказом не считается. Поэтому за уклонение ответственность по данной статье не наступает.

Объективная сторона деяния, предусмотренного в п. 2 ст. 129 НК РФ, характеризуемся тем, что эксперт дает заведомо ложное заключение. Обладая определенным уровнем специальных познаний в науке, искусстве, технике или ремесле, эксперт смог установить объективную истину по делу, но в своем заключении (п.8 ст. 95 НК) излагает не те выводы, к которым он реально пришел в ходе экспертизы, а заведомо недостоверные, способные повлечь за собой необъективность результатов всей налоговой проверки.

Осуществление переводчиком заведомо ложного перевода означает, что он, хотя и в состоянии был правильно перевести текст документа, речь с другого языка на русский (или наоборот), искажает их смысл, частично умалчивает о том, что нужно было бы сообщить должностному лицу налогового органа (либо добавляет от себя информацию, способную ввести налоговый орган в заблуждение).

В то же время следует иметь в виду, что отказ эксперта от дачи заключения в случаях, предусмотренных в п. 5 и 9 ст. 95 НК РФ, из-за отсутствия достаточной информации или необходимых специальных познаний не влечет ответственности, по ст. 129 НЖ РФ,

К субъектам данного налогового правонарушения относятся:

- эксперты, т.е. организации или физические лица, обладающие необходимыми специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле (п. 1 ст. 95 НК РФ);

- специалист, т.е. лицо, обладающее специальными знаниями и навыками и не заинтересованное в исходе дела (п. 1 ст. 96 НК РФ), Он может быть субъектом только деяния, предусмотренного в п., 1 ст. 129 НК РФ;

- переводчик, т.е. не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, либо понимающее знаки глухого или немого физического лица (п. 2 ст. 97 НК РФ).

Ответственность, предусмотренная в статье 129 НК за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если оно не содержит состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством. Привлечение организации к ответственности за совершение рассматриваемого налогового правонарушения, не освобождает лиц, осуществляющих в ней организационно-распорядительные управленческие функции, а также иных работников от предусмотренной законом административной, уголовной, иной ответственности (п. З и 4 ст. 108 НК РФ). Субъективная сторона налогового правонарушения характеризуется наличием прямого умысла, т.е. правонарушитель осознает, что совершает противоправное деяние, предвидит, что его отказ от участия в налоговой проверке, равно как и дача им заведомо ложного заключения и т.п., повлечет за собой негативные последствия и приведет к получению необъективных, ложных или искаженных результатов, и желает наступления таких вредных последствий.

Следующим видом налогового правонарушения согласно ст. 129,1 НК РФ является неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Статья 129.1 введена в НК РФ дополнительно и на первый взгляд по своей сути близка к ст. 126 НК РФ, но при тщательном анализе обнаруживаются серьезные различия между этими налоговыми правонарушениями: во-первых, в соответствии со ст. 129 НК РФ запроса налогового органа, осуществляющего контроль, не требуется; во-вторых, речь идет только о непредставлении (несвоевременном представлении) иных сведений (но не документов), предусмотренных в самом НК РФ; в-третьих, субъектами ответственности являются любые организации и физические лица; в-четвертых, предусмотрена более суровая ответственность за повторное совершение налогового правонарушения.

Объектом комментируемого налогового правонарушения являются отношения, возникающие в сфере осуществления налогового контроля. К непосредственному объекту относится установленный порядок (а также сроки) сообщения в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления, возложенных на них функций.

Объективная сторона налогового правонарушения характеризуется тем, что виновный допускает неправомерное, т.е. грубое, нарушение норм НК РФ.

Заключение

Налоговый кодекс Российской Федерации закрепляет общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений. К сожалению, в настоящее время не существует единого подхода к определению такой ответственности. Развернувшаяся в этой связи дискуссия имеет не только теоретический интерес, но и серьезную практическую значимость, поскольку позволяет ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при нарушениях законодательства о налогах и сборах.

В юридической литературе, в законодательстве и на практике в последнее время преобладал подход, согласно которому юридическую ответственность было принято подразделять на два вида: карательную (штрафную) и правовосстановительную.

В настоящее время бесспорным является то, что меры карательной и правовосстановительной ответственности применяются параллельно, применение одних не исключает возможности применения других. Более того, решение о применении тех и других мер юридической ответственности может и, на наш взгляд, должна приниматься одновременно одним и тем же органом.

Но на практике, если формально руководствоваться содержанием НК РФ и КоАП РФ, устанавливающих рассматриваемые понятия, мы должны исходить из того, что налоговая ответственность есть нечто вполне самостоятельное, и ее отождествление с административной ответственностью может стать причиной определенных затруднений в правоприменительной практике.

Субъект правонарушения - лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию.

Субъект правонарушения характеризуют свойства, позволяющие применить к нему меры ответственности. Для физических и юридических лиц эти свойства различны.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так им и не обладающие могут быть привлечены только при наличии определенных условий - достижения установленного законом возраста и вменяемости.

Соотношение налоговой и административной ответственности урегулировано в НК РФ следующим образом.

В п.4 ст.10 НК РФ присутствует норма, согласно которой никто не может быть привлечен повторно к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п.2 ст.108 НК РФ). Но если налоговая и административная ответственность - это разные виды ответственности, то ничто не препятствует привлечению физических лиц к ответственности и в соответствии с налоговым и административным законодательством. Именно по такому пути шла правоприменительная практика до принятия НК РФ и нового КоАП РФ.

Принятие же нового КоАП РФ положило конец данной практике по той причине, что во всех составах административных правонарушений в области налогов и сборов (ст.15.3-15.11 вышеуказанного Кодекса) предусмотрен специальный субъект - должностные лица организаций, то есть налогоплательщики и налоговые агенты - физические лица не несут ответственности в соответствии с новым КоАП РФ. Таким образом, КоАП РФ установил принцип однократности привлечения виновного лица к административной ответственности.

Согласно статье 106 Налогового кодекса РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента, их представителей или кредитной организации, за которое НК РФ установлена юридическая ответственность.

К налоговым правонарушениям относятся те, которые касаются: налоговой системы непосредственно. Правонарушения, имеющие косвенное влияние на налоговые отношения, но охватываемые более широкими составами, налоговыми не считаются. Так, если должностное лицо незаконно выдает налогоплательщику документ, дающий право на налоговую льготу, то действие такого лица должно рассматриваться как должностное, а, не налоговое правонарушение. Действия же налогоплательщика, направленные на неправомерное освобождение от уплаты налога, должны квалифицироваться как налоговое правонарушение, а не как уголовное (мошенничество и т.п.).

Итак, на основе изученного можно сделать вывод, что на данном, этапе система ответственности,, применяемая в налоговом законодательстве Российской Федерации не достаточно совершенна.

Несовершенство налогового законодательства является одной из основных причин непоследовательности правоприменительной практики.

Вызывает определенный интерес ситуация, в которой может оказаться налогоплательщик, добросовестно подавший в установленный срок заявление о постановке на учет, если налоговый, орган не выполнил своих обязанностей и не поставил налогоплательщика на налоговый учет. Может ли в этом случае налогоплательщик осуществлять деятельность? Ответ, безусловно положительный. Право на занятие деятельностью возникает с момента государственной регистрации организации или получения свидетельства индивидуального предпринимателя, но в рассматриваемом случае занятие деятельностью без постановки на налоговый учет по вине налогового органа не может рассматриваться как правонарушение, предусмотренное статьей 106 НК РФ. Обращает на себя внимание и то обстоятельство, что в НК не конкретизируется, о какой деятельности идет речь. Видимо, подразумевается любая деятельность, а не только коммерческая (благотворительная, организационная и др.), где обязательным условием является получение дохода. Бремя доказывания осуществления деятельности и получения дохода лежит на налоговых органах.

Проблема правомерности применения налоговыми органами ответственности в отношении юридических лиц, изменивших в результате реорганизации свою организационно-правовую форму, причем эта проблема далеко не теоретическая, а имеет практическую основу, поскольку возможность реорганизации предусмотрена законодательством и может быть использована юридическими лицами в целях, не совпадающих с интересами бюджета.

Проблематичен вопрос о двойном привлечении к налоговой и административной ответственности за одно н то же правонарушение, в настоящее время он решается следующим образом: в случае если налоговая и административная ответственность наступают в результате совершения одного и того же нарушения, нарушитель не может быть привлечен одновременно и к налоговой, и к административной ответственности.

Налоговое законодательство очень изменчиво, непостоянно, с одной стороны это вызывает определенные проблемы на практике при расчете и уплате налогов и сборов, с другой идет становление и совершенствование налогового законодательства, что является необходимостью в настоящее время.

# Список использованной литературы

1. Конституция РФ от 12.12.93г. Официальное издание М.; 1993г.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 7 января 2002 г. N 1 (часть I) ст. 1
3. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 29 июля 2002 г. N 30 ст. 3012
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ) от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ // Собрании законодательства Российской Федерации от 7 января 2002 г. N 1 (часть I) ст. 1
5. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998 г. N 31 ст. 3824
6. Налоговый кодекс Российской Федерации Часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 7 августа 2000 г. N 32 ст. 3340
7. Уголовный кодекс РФ от 24.05.1996г. // Российская газета №113 18.06.96 (с учетом последующих изменений)
8. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" п. 39 // "Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации", 2001 г., N 7
9. Постановление пленума Верховного суда от 4 июля 1997 г. N 8 "О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов" (п.14) Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации, 1997 г., N 9
10. Постановление арбитражного суда кассационной инстанции от 28 января 2004 года Дело N Ф03-А49/03-2/3485// Правовая система «Гарант»
11. Постановление арбитражного суда кассационной инстанции от 11 ноября 2003 года Дело N Ф03-А37/03-2/2706 // Правовая система «Гарант»
12. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 26 марта 2003 г. N Ф03-А59/03-2/482 // Правовая система «Гарант»
13. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 26 февраля 2003 г. N Ф03-А73/03-2/217// Правовая система «Гарант»
14. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 18 марта 2003 г. N Ф03-А73/03-2/430// Правовая система «Гарант»
15. Ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах / М. Балакирева // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 42, октябрь 2000.-
16. Бобоев, М.Р., Наумчев, Д.В. Ответственность за налоговые правонарушения в странах Евразийского экономического сообщества М.Р. Бобоев, Д.В. Наумчев // "Аудиторские ведомости", N 2, февраль 2002 г.
17. Борисов, А.Н., Мохров И.Е Комментарий к ст. 117-119 НК РФ / А.Н. Борисов, И.Е Мохров // « Право и экономика» № 4 апрель 2003г.
18. Брызгалин, А.В., Берник, В.Р., Головкин, А.Н. Социальный налог. Обязательное пенсионное страхование. Профессиональный комментарий / А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, Головкин А.Н.// "Налоги и финансовое право", 2002 г.
19. Брызгалин, А., Основания освобождения налогоплательщика от ответственности за нарушения налогового законодательства А. Брызгалин Хозяйство и право, 1997, N 12
20. Виговский, Е.В. Принципы презумпции невиновности при совершении налоговых правонарушений / Е.В. Виговский "Аудиторские ведомости", N 1, январь 2002 г.
21. Иванов, М.Д. Нарушение правил налогового контроля М.Д. Иванов // Бухгалтерский учет, N 22, ноябрь 2001 г.
22. Захаров, А. Налоговый кодекс: новая редакция судебных органов /А. Захаров // «Налоги и экономика» 2004, № 7-8 с. 167-169
23. Липинский, Д.А. Карательная и восстановительная функции налоговой ответственности / Д.А. Липинский // «Юрист» №8 2003.-
24. Ковалевская, Д.Е. Смягчающие налоговую ответственность обстоятельства / Д.Е. Ковалевская // "Аудиторские ведомости", N 1, январь 2003 г.
25. Ковалевская, Д.Е., Короткова, Л.А. Судебно-арбитражная практика: применение отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Д.Е. Ковалевская, Л.А. Короткова //"Аудиторские ведомости", N 1, январь 2002 г.
26. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный)/Составитель и автор комментария С.Д.Шаталов: Учебное пособие. - М.: МЦФЭР - 1999. –
27. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации // под ред. В.М.Лебедева М.; 1999г. ст. 317
28. Курс уголовного права. Том 4. Особенная часть / под ред. д.ю.н., профессора Г.Н. Борзенкова и д.ю.н., профессора В.С. Комиссарова - М.: ИКД "Зерцало-М", 2002. Глава III
29. Кучеров И.И., Орешкин И.А., Судаков О.Ю.. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах Книга - М.: АО "Центр ЮрИнфоР", 2001 - 256 с.
30. Малашин, Е.В., Позняков, Л.Н. Налоговый кодекс Российской Федерации: налоговые правонарушения и ответственность за их совершение Е.В. Малашин, Л.Н. Позняков // "Аудиторские ведомости", N 7, июль 1999 г.
31. Налоговое право. Учебник для вузов / по ред. Ю.А. Крохина. М.; 2003г. 589с.
32. Нафтаев, Е Требование об уплате налога и сбора / Е. Нафтаев // «Налоги и экономика» 2004, № 7-8 с. 111-115
33. Пепеляев, С.Г. Комментарии к главе 15. "Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений" части первой НК РФ / С.Г. Пепеляев // "Ваш налоговый адвокат", N 1, I квартал 2000 г.
34. Постатейный комментарий к КоАП РФ / под ред. А.Б. Агапова изд. «Статут» 2002.-
35. Преступление и наказание в бухгалтерском и налоговом учете. Книга 1. под общей редакцией Касьяновой Г.Ю., - Информцентр ХХI века, 2001 г.
36. Сенякин И.Н. Специализация и унификация российского законодательства (проблемы теории и практики): Автореф. дис. д-ра юрид. наук. Саратов, 1993 г.
37. Судебная практика по налоговым спорам. Основные судебные прецеденты современного российского налогового права / под редакцией Брызгалина А.В. // "Налоги и финансовое право", 2002 г.
38. Налоговая проверка. Ответственность за совершение налоговых правонарушений. Обжалование актов налоговых органов. Учебное пособие. Издательство «Юрайт-М». 2002г.352с.
39. Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. - 2002. - N 3.
40. Фролов, Е.С. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение / Е.С. Фролов // "Гражданин и право", N 4, апрель 2002 г.
41. Фролов, С.П. Налоговые споры: практические рекомендации /С.П. Фролов // "Главбух", 2000 г.
42. Шаров, А.С. Налоговые правонарушения / А.С. Шаров, Издательство «Дело и Сервис», 2002 года, 96с.

Примечание к работе

1. Хабаровские краевые законы об ответственности за нарушения налогового законодательства – не доступны в тексте их использовать не нужно, поэтому клиент может вставить их в список литературы сам.
2. Постановления ФОАСДВ включены в список но источник официального опубликования не доступен поэтому ссылка на правовую систему «Гарант»

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |

1. Сенякин И.Н. Специализация и унификация российского законодательства (проблемы теории и практики): Автореф. дис. д-ра юрид. наук. Саратов, 1993. С. 7. [↑](#footnote-ref-1)
2. Липинский Д.А. Карательная и восстановительная функции налоговой ответственности // юрист №8 2003.- [↑](#footnote-ref-2)
3. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. - М., 1981. - С.129 [↑](#footnote-ref-3)
4. Пепеляев С.Г. Комментарии к главе 15. "Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений" части первой НК РФ // "Ваш налоговый адвокат", N 1, I квартал 2000 г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный)/Составитель и автор комментария С.Д.Шаталов: Учебное пособие. - М.: МЦФЭР - 1999. - С.505 [↑](#footnote-ref-5)
6. Балакирева М. Ответственность банков за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах // Финансовая газета. Региональный выпуск. № 42, октябрь 2000г. [↑](#footnote-ref-6)
7. Пепеляев С.Г. Комментарии к главе 15. "Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений" части первой НК РФ // "Ваш налоговый адвокат", N 1, I квартал 2000 г. [↑](#footnote-ref-7)
8. Емельянов А.С. Правонарушения в сфере налогов и сборов и ответственность за них: сравнительный анализ законодательства о налогах и сборах и законодательства об административных правонарушениях // «Налоговый вестник» № 11 ноябрь 2002г. [↑](#footnote-ref-8)
9. Приказ ЦБР от 31 марта 1997 г. N 02-139 "О введении в действие инструкции "О применении к кредитным организациям мер воздействия за нарушения пруденциальных норм деятельности" // "Вестник Банка России" N 23(186) от 17 апреля 1997 г. [↑](#footnote-ref-9)
10. Постановление ФАС Дальневосточного округа от 23.01.2004 № Ф03 – А 73/03-2/3484 // Правовая система КонсультантПлюс [↑](#footnote-ref-10)
11. Постановление арбитражного суда кассационной инстанции от 28 января 2004 года Дело N Ф03-А49/03-2/3485 // Правовая система «Гарант» [↑](#footnote-ref-11)
12. Пепеляев С. Г. Комментарии к главе 15. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1. [↑](#footnote-ref-12)
13. Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. N 1. Ст. 197. [↑](#footnote-ref-13)
14. Пепеляев С. Г. Комментарии к гл. 15 Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений /\ Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1. [↑](#footnote-ref-14)
15. Фролов Е.С. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение: комментарий гл. 16 НК РФ// Гражданин н право № 4, апрель 2002. С. 6. [↑](#footnote-ref-15)
16. Борисов А. Н., Мохров И. Е. Комментарий к ст. 117 – 119 НК РФ // Право и экономика. 2003. № 4. [↑](#footnote-ref-16)
17. Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2002. - № 3. [↑](#footnote-ref-17)