Санкт-петербургский институт внешнеэкономических связей,

экономики и права

Кафедра гражданско-правовых дисциплин

ДИПЛОМНАЯ РАБОТА

Тема: "Налоговая ответственность участников гражданского оборота"

Специальность: 030501.65 - юриспруденция

Студентка: Исмаилова Эльмира Сулидиновна

к. ю. н., доцент А.А. Морозов

Допускается к защите:

Заведующий кафедрой гражданско-правовых

дисциплин:

к. н. ю., доцент В.Ф. Новиков

Санкт-Петербург 2007

Оглавление

Введение

[Глава 1: Правовые основы привлечения к налоговой ответственности субъектов гражданского оборота](#_Toc296070320)

1.1 Понятие, функции и признаки налоговой ответственности участников гражданского оборота

[1.2 Принципы налоговой ответственности физических и юридических лиц](#_Toc296070322)

1.3 Стадии налоговой ответственности участников гражданского оборота

[Глава 2: Особенности применения налоговой ответственности к субъектам гражданских правоотношений](#_Toc296070324)

2.1 Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

[2.2 Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения](#_Toc296070326)

Глава 3: Правовые последствия налоговых нарушений, совершенных участниками гражданского оборота

[3.1 Санкции, применяемые для участников гражданского оборота в налоговых правоотношениях](#_Toc296070328)

3.2.: Защита прав участников гражданского оборота. Право на обжалование налоговых санкций

[Заключение](#_Toc296070330)

Библиография

[Приложения](#_Toc296070332)

Аннотация

Первая глава дипломной работы посвящена общим теоретическим вопросам привлечения участников гражданского оборота к налоговой ответственности.

В первом параграфе первой главы дается определение налоговой ответственности, и на его основании выделяются основные признаки и функции налоговой ответственности участников гражданского оборота.

Во втором параграфе первой главы, перечисляются и рассматриваются основные принципы налоговой ответственности физических и юридических лиц, по действующему законодательству РФ.

В третьем параграфе первой главы, говориться о стадиях налоговой ответственности и о механизме ее реализации.

Вторая глава работы раскрывает особенности применения налоговой ответственности к субъектам гражданских правоотношений. В ней рассмотрены обстоятельства, которые учитываются судом при привлечении конкретного лица к налоговой ответственности.

В первом параграфе второй главы, перечисляются обстоятельства, исключающие и освобождающие от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Автор оценивает данные обстоятельства, с точки зрения их практического применения.

Во втором параграфе второй главы, приведены обстоятельства, которые по действующему российскому законодательству о налогах и сборах являются смягчающими и отягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения.

Третья глава работы содержит в себе оценку правовых последствий, наступающих для участников гражданского оборота, которые нарушили законодательство о налогах и сборах.

В первом параграфе третьей главы говориться о санкциях, применяемых за нарушение налогового законодательства и о порядке взыскания налоговых штрафов с учетом нововведений, принятых законодателем.

Второй параграф третьей главы посвящен вопросу защиты прав налогоплательщиков. Рассматриваются способы защиты нарушенных прав и законных интересов участников гражданского оборота по действующему российскому законодательству.

# Введение

Актуальность выбранной темы, предопределена развитием налогового законодательства, регулирующего, в частности, общественные отношения, складывающиеся в связи с привлечением к налоговой ответственности.

Тема привлечения к налоговой ответственности участника гражданского оборота интересна, на мой взгляд, потому, что охватывает широкий круг лиц, ведь гражданский оборот это сфера жизни общества, в которой совершаются гражданско-правовые сделки по переходу права собственности на имущество от одного лица к другому, и в своей повседневной деятельности все мы, являясь участниками гражданского оборота, становимся соответственно участниками налоговых отношений.

Объектом исследования выступают отношения, возникающие в связи с привлечением участников гражданского оборота к ответственности, за совершение налоговых правонарушений.

Предметом исследования являются правовые нормы налогового законодательства, регулирующие отношения по привлечению к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Изучить процесс реализации налоговой ответственности, когда субъектом выступает участник гражданского оборота, и проанализировать практическую строну данной ответственности, опираясь на действующее законодательство - главные цели моей дипломной работы.

При написании дипломной работы я поставила задачи:

1) дать определение налоговой ответственности, выделить ее основные признаки;

2) рассмотреть обстоятельства, влияющие на квалификацию деяния и определения его как налогового правонарушения и самое, на мой взгляд, актуальное на сегодняшний день 3) изучить процедуру обжалования, способы защиты нарушенных прав участников гражданского оборота в налоговых спорах, на примере действующего законодательства.

Нормативную базу работы составили: Конституция РФ, законодательные акты, составляющие правовую основу российской налоговой системы, в частности НК РФ, нормативные акты МНС РФ. Во многом я опиралась на различные федеральные законодательные акты, по вопросам, касающимся порядка применения налоговых санкций, а также по другим вопросам, относящимся к процедуре реализации налоговой ответственности.

Теоретическую основу работы составили различные учебные пособия, монографии, статьи в периодических изданиях и авторефераты, посвященные проблематике реализации института налоговой ответственности в РФ.

Институт налоговой ответственности достаточно изучен в научной литературе, примером могут служить монографии известного налогового адвоката и ученого Сергея Геннадьевича Пепеляева, который в одной из последних своих работ "Налоги. Реформы и практика", рассматривает ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, а также способы защиты прав налогоплательщиков по российскому налоговому законодательству. Первая статья С.Г. Пепеляева под названием " Налоговый Кодекс: взаимная ответственность" была опубликована в 1994г, в журнале "Финансовые и бухгалтерские консультации" №4.

Этой теме также посвящено множество диссертационных исследований, с некоторыми из них я ознакомилась при написании дипломной работы.

Достаточно подробно изучив материал на тему налоговой ответственности, в работе я постаралась отразить вопросы, касающиеся реализации данного института на практике.

# Глава 1: Правовые основы привлечения к налоговой ответственности субъектов гражданского оборота

# 1.1 Понятие, функции и признаки налоговой ответственности участников гражданского оборота

Государство всегда было и будет заинтересованно в создании и соблюдении порядка налоговых отношений, обеспечивающего его имущественные интересы, в частности пополнение доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов. Нарушение участниками гражданского оборота установленных правил поведения в налоговых отношениях вызывает применение ответственности.

Предоставляя гражданам, определенные права и экономические свободы, государство со своей стороны требует от субъектов налогового права надлежащей реализации установленных правовых предписаний. В свою очередь налогоплательщики обязаны следовать правовым предписаниям, содержащимся в законодательстве о налогах и сборах. Тем самым объясняется необходимость и возможность государственного принуждения, одной из форм которого является налоговая ответственность. Следовательно, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах имеет социальное основание, состоящее в необходимости охраны общественных отношений в налоговой сфере.

Наличие налогов является одним из признаков государства и взимания обязательных платежей составляет элемент правового статуса суверенитета государства. Нарушения финансовой дисциплины в налоговой сфере в первую очередь затрагивает публичные интересы государства. Принудительное изъятие части собственности (в денежной форме) вызывает у налогоплательщиков подсознательную готовность к сокрытию доходов либо иным неправомерным деяниям, обеспечивающим использование и распоряжение полученным имуществом в полном объеме без учета суверенного права государства на часть этого дохода. Нарушению фискальных прав государства также способствуют высокие налоговые ставки и низкий уровень жизни населения. Совокупность названных факторов создает предпосылки для совершения большого числа налоговых правонарушений и, как следствие, реакцию государства по защите своих имущественных интересов.

Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относится к объектам законодательства о налогах и сборах и составляет институт налогового права. В НК РФ термины "Налоговая ответственность" и "Ответственность за совершение налоговых правонарушений" используется как равнозначные. НК РФ устанавливает, что по результатам рассмотрения результатов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; [[1]](#footnote-1) также предусмотрена возможность привлечения организаций и физических лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений. [[2]](#footnote-2) Учитывая систему финансово права и вхождение в нее налогового права, необходимо подчеркнуть, что налоговая ответственность представляет собой разновидность финансово - правовой ответственности.

Понятие налоговой ответственности - одна из основных категорий налогового права, ее конструкция во многом определяет место и роль правового регулирования налоговых отношений в системе права.

Правовая природа ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах неразрывно связана с финансово-правовой ответственностью и местом последней в системе юридической ответственности.

Современное состояние науки финансового права показывает определенные проблемы в исследовании ответственности за нарушения финансово-правовых норм. В настоящее время приступить к изучению отраслевой правовой ответственности с позиции науки финансового права затруднительно по той причине, что определения финансово-правовой ответственности (ответственности за нарушения финансового законодательства), которое должно быть закреплено в общей части отраслевого законодательного акта, не существует в связи с отсутствием единого кодификационного акта, оформляющего основы правового регулирования отношений в сфере публичной финансовой деятельности. Финансово-правовая ответственность формируется по институциональному признаку - "снизу вверх", поскольку, например, более детальную разработку получает налоговая ответственность и существенные перспективы развития имеет ответственность за нарушения бюджетного законодательства. [[3]](#footnote-3)

Налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей. Отнесение налоговой ответственности к разновидности финансово-правовой подтверждается и вхождением налогового права в финансовое в качестве его подотрасли.

Вместе с тем налоговая ответственность имеет определенную специфику, обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений.

Выделение налоговой ответственности в самостоятельный вид финансово-правовой ответственности обусловлено и выделением НК РФ процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях.

Поскольку нормы налогового права, как и другие нормы права, являются разновидностью социальных норм, то и налоговая ответственность имеет две формы реализации: позитивную (добровольную, активную) и негативную (государственно - принудительную, ретроспективную). [[4]](#footnote-4)

Для позитивной ответственности достаточно формального (нормативного) основания, поскольку она возникает не на основе налогового правонарушения, а в силу добровольного выполнения субъектом налогового права своих обязанностей.

Налоговая деятельность государства основывается не только на установлении запретов относительно совершения, каких - либо действий. Одним из важнейших условий осуществления налоговой деятельности является добросовестное соблюдение налогоплательщиками, налоговыми агентами и иными фискально-обязанными лицами предоставленных им прав и реализация возложенных обязанностей. В этой связи субъекты налогового права должны осознавать свой общественный долг уплачивать законно установленные налоги и выполнять иные обязанности, связанные с суверенным правом государства на получение части дохода налогоплательщика. Осознание субъектами налогового права смысла и значения собственных поступков, согласование их со своими обязанностями придают налоговой ответственности позитивный смысл.

В целом позитивная ответственность носит добровольный характер, но вместе с тем возможна и некоторая степень государственного принуждения. Некоторые субъекты налогового права выполняют возложенные на них обязанности в силу осознания своего общественного долга, другие - в силу возможности применения наказания за неправомерное поведение. Относительно позитивной налоговой ответственности принуждение в виде угрозы наступления негативных последствий является только средством предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах.

По времени реализации позитивная ответственность предшествует негативной ответственности.

В налоговом праве позитивная ответственность основывается на принципах добросовестности предпринимательской деятельности и социальной справедливости.

Добровольная форма реализации налоговой ответственности имеет следующие юридические признаки:

неразрывно связана с нормой налоговой ответственности;

является юридической обязанностью, обусловленной правовым статусом налогоплательщика или иного обязанного лица;

гарантирована государственным принуждением;

реализуется добровольно в виде правомерного поведения;

одобряется со стороны государства;

осуществляется в рамках общих налоговых правоотношений.

К сожалению, большинство налогоплательщиков имеют низкую правовую культуру, и соблюдение законодательства о налогах и сборах не является для них типичным правилом поведения.

Нарушение норм налогового права обуславливает существование негативной налоговой ответственности, которую можно рассматривать в нескольких аспектах.

Во-первых, в качестве реакции государства на нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающейся в обязанности виновного лица претерпевать карательные меры государственно-принудительного воздействия за совершенное деяние в форме имущественных лишений.

Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения. Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговая ответственность не связывается только с неблагоприятными последствиями для участников гражданского оборота, которые наступают в результате совершенного ими нарушения законодательства о налогах и сборах. Карательные механизмы в налоговой ответственности существуют параллельно с правовосстановительными, поскольку государству важно не только наказать нарушителя налогового законодательства, но и восстановить публичные имущественные интерес, компенсировать возникший ущерб.

Налоговую ответственность следует отличать от иных мер государственного принуждения: мер безопасности, мер пресечения, мер защиты и т.д.

Таким образом, налоговая ответственность в двух формах: карательной (штрафной) и правовосстановительной (компенсационной). А участники гражданских правоотношений, преступая налоговое законодательство должны сознавать наступление такой ответственности, и я убеждена, что при грамотном ее применении это будет служить сдерживающим фактором от совершения налоговых правонарушений. И уже на самом начальном этапе моей работы встает вопрос о том, что законодательство нуждается в совершенствовании, ведь социальное явление под названием нарушение *з*аконодательства о налогах и сборах существует, а это значит, что есть пробелы в законе, которые необходимо выявить и устранить.

Налоговая ответственность является развитием, "продолжением" материального налогового правоотношения, которое реализуется посредством особой процессуальной формы. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах составляет часть механизма правового регулирования налоговых отношений и проявляется в виде наложения запретов.

Запрещая нарушать законодательство о налогах и сборах, государство возлагает на участников налоговых правоотношений обязанность воздержаться от совершения определенных действий либо, напротив, не бездействовать, а своими действиями реализовывать возложенные на них обязанности.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговая ответственность существует в рамках охранительного правового института, регулирующего отношения участников гражданского оборота в налоговой сфере посредством установления запретов. Однако налоговая ответственность не совпадает полностью с охранительным правоотношением, возникшим в результате налогового деликта. Охранительные правоотношения по своему составу и объему шире налоговой ответственности. Налоговая ответственность характеризует содержание правоохранительных отношений, прежде всего с позиции правового статуса правонарушителя, его обязанностей, возникающих в результате совершенного противоправного деяния. Вместе с тем налоговая ответственность существует и реализуется только в рамках охранительных правоотношений. И именно нарушение законодательства о налогах и сборах выступает тем юридическим фактом, который порождает охранительные налоговые отношения. Это и понятно, ведь любой участник гражданского оборота, нарушая налоговое законодательство, подпадает под действие налоговой ответственности и соответственно становится субъектом охранительного налогового правоотношения.

Негативная налоговая ответственность имеет три основания:

формальное (нормативное), выражающееся в наличии системы норм законодательства о налогах и сборах, устанавливающих составы налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, регулирующих ответственность за нарушение норм налогового права, принципы, порядок и процессуальную форму привлечения к налоговой ответственности;

фактическое, представляющее совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах;

процессуальное, заключающееся в вынесении уполномоченным органом (налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами) решения о наложении санкции за совершение налогового правонарушения. [[5]](#footnote-5)

Наступление негативной налоговой ответственности возможно только при наличии всех перечисленных оснований и в строго определенной последовательности: норма права - налоговое правонарушение - применение санкции.

В правоотношении, складывающемся относительно налоговой ответственности, принимают участие как минимум две стороны: государство в лице компетентных органов, указанных в налоговом законодательстве, и правонарушитель. Между названными субъектами складываются охранительные налоговые правоотношения, в которых государство выступает в качестве управомоченной стороны, а правонарушитель - обязанной. Необходимо подчеркнуть, что субъектом материального правоотношения налоговой ответственности является государство в целом, а не налоговые или иные уполномоченные органы. Права и обязанности государства и правонарушителя неразрывны и составляют содержание правоотношения налоговой ответственности.

Право государства применять к нарушителю налогового законодательства меры государственно-правового принуждения (меры ответственности) предполагает возникновение у правонарушителя, в роли которого всегда выступает участник гражданского оборота, нарушивший налоговое законодательство, обязанности претерпевать эти меры. Применение налоговой ответственности является одновременно правом и обязанностью государства, поскольку даже в тех случаях, когда правонарушитель добровольно прекращает совершение налогового правонарушения (например, встает на учет в налоговом органе после установленного срока), государство не утрачивает права на применение соответствующих мер налоговой ответственности.

Однако наделение государства правом принуждать к несению налоговой ответственности не означает вседозволенности.

Здесь ключевым моментом является, на мой взгляд, то, что обе стороны охранительного правоотношения могут действовать только в границах законодательства о налогах и сборах, и я бы даже сказала, обязаны, ведь это только может показаться очевидным, но как выясняется на практике этот принцип часто не соблюдается, что приводит к нарушению гарантированных законом прав и не выполнению возложенных на участников налоговых правоотношений обязанностей.

Охранительные налоговые правоотношения имеют юридическое и фактическое содержание. Юридическое содержание заключается в возможности совершения определенных действий со стороны государства в качестве управомоченного лица и необходимости определенных действий нарушителя налогового законодательства. Фактическое содержание составляют сами действия участников охранительного правоотношения, направленные на реализацию предоставленных прав и возложенных обязанностей.

Налоговая ответственность выполняет определенные цели, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводятся из целей и задач самого НК РФ. Нормативным порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах[[6]](#footnote-6), посредством решения которых достигаются цели налоговой ответственности. Налоговая ответственность участников гражданского оборота, в механизме регулирования их правоотношений выполняет юридическую и социальную функции.

налоговая ответственность гражданский оборот

Юридическая функция проявляется в двух аспектах: правовосстановительном и штрафном. [[7]](#footnote-7)

Правовосстановительный характер налоговой ответственности обусловлен имущественными отношениями между публичным и частным субъектами, объектом которых является налог. Ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки. Сущность штрафного характера налоговой ответственности для участников гражданского оборота, нарушивших закон, выражается в неблагоприятных имущественных лишениях.

Социальная функция налоговой ответственности выражается в осуществлении общего предупреждения налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права к соблюдению закона. Реализуется социальная функция посредством общей и частной превенции совершения налоговых правонарушений.

Общая превенция преследует цель предотвращения совершения налоговых правонарушений всеми субъектами налогового права т.е. каждого участника гражданского оборота, который и выступает в качестве субъекта налоговых правоотношений, но еще не в качестве субъекта налоговой ответственности.

Частная превенция направлена к индивидуально-определенному субъекту налогового права и заключается в предотвращении совершения им нового нарушения законодательства о налогах и сборах. Способом реализации частной превенции служит претерпевание режима правового урона и угроза увеличения санкции на 100% в случае совершения лицом аналогичного налогового правонарушения. (п.4ст.114) НК РФ.

На мой взгляд, это самый важный элемент налоговой ответственности, который позволяет предотвратить налоговые правонарушения со стороны других участников гражданского оборота, ведь только претерпевая реальные имущественные убытки, возможно отказаться от соблазна "сэкономить". Я полагаю, что основной задачей законодателя и является сконструировать систему налоговых санкций таким образом, что бы людям было выгодно соблюдать закон, а не обходить его.

Вышеперечисленные функции налоговой ответственности предназначены главным образом для того, чтобы обеспечить нормальное действие механизма правового регулирования налоговых отношений, именно поэтому так важно создать условия для полной и всесторонней их реализации.

Нарушение законодательства о налогах и сборах - противоправное, виновное действие (бездействие) которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которое установлена юридическая ответственность. [[8]](#footnote-8)

Таким образом, налоговая ответственность выступает в качестве обязанности лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпеть меры государственно-властного принуждения, которые предусмотрены санкциями НК РФ, и состоят в возложении юридических обязанностей имущественного характера, применяются компетентными органами в установленном процессуальном порядке.

На основе данного определения выделяются следующие признаки налоговой ответственности:

материальные, характеризующие налоговую ответственность в качестве охранительного правоотношения. Материальные признаки налоговой ответственности включают два аспекта:

1) установление составов налоговых правонарушений и санкций за их совершение НК РФ. Согласно НК РФ правовой базой налоговой ответственности служит законодательство о налогах и сборах, регулирующее властные отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. [[9]](#footnote-9) Налоговая ответственность соответствует принципам налогового законодательства. Основанием применения налоговой ответственности является виновное совершение налогового правонарушения. Привлечение к ответственности не исключает возможности применения иных мер государственного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) определение вида и меры государственно-властного принуждения через охранительное налоговое правоотношение.

Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах дифференцированы, носят имущественный характер, выражаются в денежной форме и взыскиваются только в судебном порядке;

процессуальные, характеризующие механизм реализации материального охранительного налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении, осуществляемые компетентным органом согласно нормам НК РФ. Налоговая ответственность реализуется в особой процессуальной форме, отличающейся от порядка применения иных видов финансово-правовой ответственности, и состоит из стадий производства по делам о налоговых правонарушениях. Процессуальный порядок привлечения к налоговой ответственности в части, составляющей предмет налогового права, реализуется налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами;

функциональные, отражающие целенаправленность существования и применения налоговой ответственности. Цели налоговой ответственности выражаются в восстановлении нарушенных имущественных интересов государства, а также в наказании виновного, предотвращении совершения им новых правонарушений в налоговой сфере.

Если подвести итог всему вышесказанному, то можно сказать, что институт налоговой ответственности необходим государству для защиты своего суверенитета, как и любой другой его институт, и я считаю, что здесь важно стремиться к минимизации применения такой ответственности, ведь это будет означать только одно - правонарушений будет все меньше, благосостояние государства и его граждан будет больше. Понятно, что таких результатов добиться сложно, но нет ничего невозможного, если государство и его граждане объединят свои усилия, и каждый со своей стороны будет выполнять возложенные на них обязанности.

# 1.2 Принципы налоговой ответственности физических и юридических лиц

Принципы налоговой ответственности отражают ее содержание, сущность, функции и формы реализации. Основные начала налоговой ответственности являются ориентиром для всех субъектов налогового права, участвующих в охранительных налоговых правоотношениях. [[10]](#footnote-10)

Принципы налоговой ответственности указывают цели, правовое положение общества, к которым должны стремиться законодательные и правоприменительные органы. При этом необходимо учитывать, что принципы налоговой ответственности не обязательно могут иметь нормативное закрепление - их реальное воплощение зависит от воли законодателя. Во-первых, основные начала налоговой ответственности могут выводиться из общего содержания не только налогового, но и в целом финансового законодательства. Во-вторых, принципы налоговой ответственности могут являться достижением науки финансового права, т.е. частью финансового - правовой доктрины, которая в той или иной мере отражается в налоговом законодательстве.

Принципы налоговой ответственности - это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.

Принципы налоговой ответственности физических и юридических ли можно рассматривать в широком и узком аспектах. Широкое понимание принципов налоговой ответственности означает совокупность всех правовых принципов налоговой ответственности. Узкое понимание принципов налоговой ответственности означает их понимание в качестве идей, непосредственно закрепленных в налоговом законодательстве. Основные начала налоговой ответственности, имеющие нормативное закрепление, называются нормы - принципы.

Налоговая ответственность основывается на целостной системе принципов, включающих общесоциальные принципы, свойственные всем видам ответственности, общеправовые, принципы финансового права, принципы налогового права и собственно принципы налоговой ответственности как правового института.

Непосредственное влияние на исходные начала налоговой ответственности оказывают общеправовые принципы юридической ответственности, к числу которых относятся: справедливость, законность, неотвратимость, индивидуализация наказания, ответственность за вину.

Нормы-принципы налоговой ответственности закреплены в НК РФ (ст.108) и названы общими условиями привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К их числу относятся следующие:

Законность, означающая недопустимость привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Принцип законности в налоговом праве представляет собой преломление и детализацию его общеправового значения, основанного на международных нормах и положениях Конституции РФ. Законность привлечения к ответственности установлена Международным пактом о гражданских и политических правах. [[11]](#footnote-11), а так же Конвенцией Совета Европы "О защите прав человека и основных свобод". [[12]](#footnote-12)

Основным элементом принципа законности является положение, согласно которому деяние признается налоговым правонарушением только в случае объявления его таковым налоговым законодательством до момента совершения. Названное положение означает следующее:

Во-первых, согласно НК РФ (ст.106) налоговым правонарушением считается только такое деяние, признаки которого предусмотрены НК РФ. Закрепление признаков налогового правонарушения только в НК РФ. исключает применение законодательства о налогах и сборах по аналогии. т.е. применение похожего налогового закона относительно ситуаций прямо им не предусмотренных.

Во - вторых, верховенство НК РФ, являющегося единственным источником, устанавливающим налоговую ответственность. Следовательно, какое - либо деяние может быть признано нарушением налогового законодательства со всеми вытекающими неблагоприятными последствиями только Федеральным Собранием РФ и только в форме федерального закона. Данный аспект принципа законности закреплен (подп.6 п.2ст.1) НК РФ, согласно которому ответственность за совершение налоговых правонарушений устанавливается НК РФ.

В-третьих, противоправность и наказуемость деяния определяется налоговым законом, действовавшим во время совершения этого деяния. Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, обратной силы не имеют.

В состав принципа законности привлечения к налоговой ответственности так же входит и (п.3 ст.108) НК РФ, устанавливающий, что предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации. Вместе с тем данное положение имеет самостоятельное значение и может рассматриваться в составе принципа соотношения налоговой ответственности с другими видами ответственности.

Соотношение налоговой ответственности физических и юридических лиц с другими видами ответственности.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права - в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава возможно применение норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства. Учитывая названные обстоятельства, (п.3 и 4 с.108) НК РФ определяет соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством.

Привлечение юридического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Разграничение налоговой санкции налоговой обязанности, которая возлагается на физических и юридических лиц.

Согласно (п.5 ст.108) НК РФ уплата налоговой санкции не освобождает от исполнения налоговой обязанности, поскольку они представляют собой два самостоятельных элемента правового статуса налогоплательщика и налогового агента.

Следовательно, уплата налоговой санкции не поглощает собой уплату налога и пени. Взыскание с налогоплательщика или налогового агента мер налоговой ответственности не прекращает их обязанностей по перечислению в бюджетную систему причитающихся налогов и соответствующих пеней.

Презумпция невиновности.

Данный принцип является налогового - правовой конкретизацией Конституции РФ[[13]](#footnote-13) и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральном законе порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. [[14]](#footnote-14) Для российского налогового права презумпция невиновности является новым принципом, в то время как другие отрасли права давно активно ее применяют (например, уголовный процесс).

Факт совершения налогового правонарушения конкретным физическим или юридическим лицом может быть констатирован только судом. Вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности не является неопровержимым доказательством, однако не ограничивает данное лицо добровольно уплатить сумму штрафа. Вместе с тем добровольное исполнение лицом решения налогового органа о применении санкции не означает признания лица тем самым виновным в совершении налогового правонарушения, поскольку его вина не была предметом судебного разбирательства.

Установленный в результате процессуальной деятельности факт признания физического или юридического лица виновным служит одним из обязательных условий для государственного принуждения правонарушителя. Суд признает налогоплательщика или иное фискально - обязанное лицо правонарушителем в силу совершения им налогового деликта. Правонарушитель становиться виновным именно с момента совершения им нарушения налогового законодательства, а не в момент оглашения судебного решения. В налоговых охранительных правоотношениях вопрос о виновности решается уже на стадии рассмотрения дела налоговым органом, поскольку на этой стадии устанавливаются элементы и признаки состава конкретного налогового деликта, в том числе и вина определенного субъекта. Вместе с тем добровольная уплата налоговой санкции на основании решения налогового органа не порождает правовых последствий, наступающих только при государственном принуждении в форме решения суда.

Гарантией применения мер государственного принуждения в строгом соответствии с законом выступает положение (п.6 ст.108) НК РФ, согласно которому лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагаются на налоговые органы. При этом налоговые органы законодательно ограничены в перечне и способах собирания доказательств, которые могут опровергать презумпцию невиновности. К таким документам относятся акт налоговой проверки, показания свидетелей, результаты осмотра, результаты выемки и экспертизы, заключения специалиста.

Отсутствие у лица, привлекаемого к налоговой ответственности обязанности по доказыванию собственной невиновности, не означает лишения его права на защиту. Наличие в налоговом процессе презумпции невиновности обязывает налоговые органы в ходе судебного разбирательства доказывать не только достоверность собственных выводов, но и необоснованность возражений привлекаемого лица.

Однако презумпция невиновности в части отсутствия у привлекаемого лица обязанности по доказыванию собственной непричастности к налоговому правонарушению имеет некоторые ограничения. Так на основании (ст.23) НК РФ налогоплательщик обязан предоставлять налоговым органам необходимые финансово-хозяйственные документы, которые впоследствии могут послужить основанием для привлечения к ответственности. Составным элементом принципа презумпции невиновности является закрепленная (ст.3) НК РФ презумпция правоты налогоплательщика презумпция правоты означает, что неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Какие - либо обстоятельства совершения налогового правонарушения считаются неустранимыми сомнениями в тех случаях, когда собранные доказательства не позволяют сделать однозначный категоричный вывод, о виновности лица и при этом допускаемые НК РФ средства и способы собирания доказательств исчерпаны.

В налоговом праве принцип презумпции невиновности реализуется посредством установления искового порядка взыскания налоговых санкций в случае, если налогоплательщик или иное фискально-обязанное лицо отказался добровольно уплатить сумму штрафа.

Согласно (п.4 ст.5) НК РФ принцип презумпции невиновности имеет обратную силу, поскольку улучшает положение налогоплательщиков и, таким образом, распространяется на налоговые правонарушения, до вступления НК РФ в действие (до 1 января 1999 г.), но по каким-то причинам рассматриваемые налоговыми органами или судом после названной даты.

Необходимо учитывать, что презумпция невиновности распространяется только относительно привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. К процедуре доначисления налога (налоговой недоимке) данный принцип не применяется.

Известный налоговый адвокат, кандидат юридических наук, профессор Сергей Геннадьевич Пепеляев, выделяет несколько конституционных требований, для установления мер ответственности за нарушение налогового законодательства:

а) требование дифференциации - учет характера нарушения и степени его общественной опасности, б) требование соразмерности - наказание за налоговое правонарушение должно быть соразмерно содеянному деликту, в) требование определенности - законом должны быть конкретно определены признаки деяний, которые законодатель рассматривает в качестве правонарушений, в) требование однократности - никто не может быть наказан дважды за одно и тоже правонарушение, г) требование индивидуализации - меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание, д) требование обоснованности-размеры санкций должны быть обоснованы с позиции борьбы с такими правонарушениями, е) требование нерепрессивности - в правовом государстве право есть, не средство принуждения и подавления личности через репрессии, а механизм координации различных общественных интересов. [[15]](#footnote-15)

В механизме правового регулирования налоговых отношений принципы налоговой ответственности выполняются регулятивную, превентивную и охранительную функции. [[16]](#footnote-16)Все принципы налоговой ответственности взаимосвязаны и взаимозависимы: несоблюдение одного принципа неизбежно повлечет нарушение другого и, как следствие, произойдет искажение сущности ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Поэтому, на мой взгляд, необходимо, чтобы все участники гражданского оборота, которые и являются субъектами налоговых правоотношений, в своей повседневной деятельности руководствовались принципами налоговой ответственности и опирались на них. Это обеспечит правильное и точное применение налогового законодательства.

# 1.3 Стадии налоговой ответственности участников гражданского оборота

Любой участник гражданского оборота, нарушивший налоговое законодательство, доложен претерпеть на себе неблагоприятные последствия, совершенного им правонарушения, т.е. понести налоговую ответственность. А поскольку налоговая ответственность является длящимся охранительным правоотношением, она в своем развитии проходит определенные стадии. На мой взгляд, выделение стадий налоговой ответственности, позволяет подробно рассмотреть процесс ее реализации на практике.

Возникновение и развитие налоговой ответственности происходит на основании положений НК РФ и выражается в последовательных действиях компетентных государственных органов по выполнению процедуры и применению санкции охранительной нормы к правонарушителю. В производстве по делу о налоговом правонарушении универсальными правоприменителями являются налоговые органы, поскольку имеют право рассматривать материалы о всех видах налоговых деликтов.

Стадии налоговой ответственности - это периоды, отражающие соотношение определенного объема прав и обязанностей субъекта налогового правонарушения с этапами познания данного правонарушения уполномоченными государственными органами. [[17]](#footnote-17)

Налоговая ответственность, как и другие виды юридической ответственности, достигает цели своего предназначения в том случае, если государство в лице органов налогового контроля, познает всеми законными способами объективный факт совершения налогового правонарушения и признает или не признает его таковым. В процессе познания налогового правонарушения происходит движение охранительного налогового правоотношения и, как следствие, изменяется содержание его объекта - правового статуса правонарушителя. На различных этапах развития правоотношения налоговой ответственности правонарушитель имеет различное соотношение объема прав и обязанностей.

Основанием для выделения стадий налоговой ответственности служат юридические факты, наличие которых предусматривается в гипотезах норм НК РФ и влечет соответствующие правовые последствия. Налоговая ответственность имеет три стадии: возникновение налоговой ответственности; конкретизация налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения; реализация налоговой ответственности. [[18]](#footnote-18)

Стадия возникновения налоговой ответственности у участников гражданского оборота.

Начинается эта стадия с момента совершения, участником гражданского оборота нарушения законодательства о налогах и сборах и длится до его обнаружения органам налогового контроля, иными компетентными органами государства или добровольного пресечения со стороны виновного лица.

Налоговый кодекс РФ разграничивает момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения. Согласно (ст.113) НК РФ срок давности со дня совершения налогового правонарушения составляет три года.

Реально налоговая ответственность наступает с момента вступления в законную силу акта применения правоохранительной санкции, содержащей меру ответственности - решения налогового органа или суда о привлечении к налоговой ответственности. Юридические факты, предшествующие вынесению и вступлению в законную силу акта применения составляют презумпцию налогового правонарушения и, следовательно, презумпцию налоговой ответственности.

Факт совершения налогового правонарушения является основанием налоговой ответственности и одновременно самим моментом возникновения правоотношения ответственности.

Момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения не совпадают по времени до тех пор, пока не последуют активные действия со стороны государства или самого правонарушителя, направленные на выявление или пресечение нарушения налогового законодательства.

Таким образом, правоотношение налоговой ответственности возникает в момент совершения налогового правонарушения. Нарушения законодательства о налогах и сборах является юридическим фактом, на основании которого правонарушитель приобретает обязанность принять меры государственно - правого принуждения, а государство приобретает право применить эти меры.

Стадия конкретизации налоговой ответственности участников гражданского оборота посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения. Начинается с обнаружения налогового правонарушения и заканчивается вступлением в законную силу акта применения права, признающего факт нарушения законодательства о налогах и сборах, совершенного конкретным лицом.

Вторая стадия налоговой ответственности начинает развиваться в результате активных действий государства в лице компетентных органов или самого правонарушителя.

Как правило, выявление налогового правонарушения происходит вследствие проведения налоговыми органами контрольных мероприятий. Возможны случаи пресечения правонарушения и самим виновным лицом, например, постановка на учет в налоговом органе по истечении установленного срока. Активные действия со стороны правонарушителя не означают освобождения от налоговой ответственности. Кроме названных формами обнаружения налоговых правонарушений являются заявления и сообщения граждан, юридических лиц или общественных объединений, а также сообщения в печати.

К сожалению, практика современной налоговой деятельности такова, что не всегда налоговое правонарушение выявляется соответствующими государственными органами. Вместе с тем незнание государства о совершенном нарушении налогового законодательства не означает отсутствия объективного факта налогового правонарушения. Не выявленные налоговые правонарушения становятся латентными и порождают латентную налоговую ответственность. Подобного рода правоотношение прекратит свое существование по истечении трехлетнего срока давности привлечения к ответственности либо в случае изменения обстановки совершения налогового правонарушения. На этой стадии налоговой ответственности, используются все законодательно допустимые способы доказывания основных и дополнительных элементов состава налогового правонарушения.

Содержание стадии конкретизации налоговой ответственности составляет квалификация свершенного налогового правонарушения. На второй стадии происходит оценка выявленных фактов, выяснение степени общественной опасности налогового правонарушения, установления субъектов, совершивших нарушение законодательства, и наличия вины деяниях и т.д. По результатам налоговой проверки уполномоченными должностными лицами составляется акт налоговой проверки, который затем рассматривается руководителем налогового органа и служит основанием для вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Завершается стадия конкретизации налоговой ответственности вынесением налоговым органом или судом решения, на основании которого признается факт совершения конкретным субъектом нарушения законодательства о налогах и сборах. Правоприменительный акт определяет меру ответственности за совершение налогового правонарушения.

Стадия реализации налоговой ответственности участников гражданского оборота. На данной стадии правонарушитель приобретает специальный правовой статус. Налоговая ответственность начинает реализовываться с момента вступления в законную силу правоприменительного акта, констатирующего факт совершения определенным лицом налогового правонарушения. Заканчивается стадия реализации налоговой ответственности добровольным исполнением решения налогового органа или принудительным исполнением решения суда о взыскании санкции с нарушителя налогового законодательства.

Стадийность налоговой ответственности, объясняется, по моему мнению, необходимостью ее практического применения к конкретному участнику гражданского оборота, в случае нарушения им налогового законодательства. А подробное изучение стадий налоговой ответственности позволяет в свою очередь грамотно квалифицировать, совершенный налоговый деликт.

# Глава 2: Особенности применения налоговой ответственности к субъектам гражданских правоотношений

# 2.1 Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

(Ст.109) НК РФ устанавливает перечень обстоятельств, наличие которых исключает ответственность лица за совершение налогового правонарушения. В зависимости от возможности устранения факта налогового деликта обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности, классифицируются на две группы:

1. Исключающие наличие налогового правонарушения.

а) Отсутствие события налогового правонарушения. Названное обстоятельство означает отсутствие деяния, совершение которого является основанием привлечения лица к ответственности.

б) Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения Отсутствие вины в поведении субъекта налогового права свидетельствует об отсутствии субъективного признака состава правонарушения и, таким образом, исключает возможность считать совершенное деяние правонарушением и не позволяет привлечь налогоплательщика, налогового агента или иное лицо к налоговой ответственности. Налоговый кодекс РФ к обстоятельствам, исключающим вину лица, относит:

совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Наличие стихийного бедствия, иных чрезвычайных или непреодолимых ситуаций устанавливается наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в доказывании. Факт присутствия непреодолимой силы признается судом общеизвестным при наличии двух условий: объективном, т.е. известность события широкому кругу лиц; субъективном, т.е. известность события составу суда;

совершение налогового правонарушения, 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. Вина субъекта налогового правонарушения исключается только при наличии совокупности юридического аспекта невменяемости, состоящего из интеллектуального момента - физическое лицо при совершении налогового правонарушения, не могло осознавать своих действий, а так же волевого момента невменяемости - лицо не могло руководить своими действиями и медицинского аспекта невменяемости, т. е наличии обострения хронического психического заболевания.

в) Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16 - летнего возраста. Наличие определенного возраста является обязательным признаком субъекта налогового правонарушения, поэтому отсутствие возрастного критерия означает и отсутствие состава налогового правонарушения.

2. Не исключающие наличия налогового правонарушения. К обстоятельствам данной группы относится истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно (ст.113) НК РФ лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения прошло три года. По общему правилу срок давности привлечения к налоговой ответственности начинает исчисляться со дня совершения налогового правонарушения.

Постановлением Конституционного Суда РФ от 14.07.05 №9-П (см. приложение1), в котором разъяснено применение сроков давности привлечения к налоговой ответственности, говориться: "Признать положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Федеральный законодатель - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций, выраженных на их основе в настоящем Постановлении, - правомочен, внести соответствующие дополнения и изменения в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Впредь до внесения таких дополнений и изменений суд - в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки - может признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации". [[19]](#footnote-19)

На основании данного постановления появились первые результаты. октября 2005г. Президиум ВАС в постановлении № 8665-04 признал правомерным привлечение ОАО "НК ЮКОС" к налоговой ответственности даже по тем правонарушениям, по которым срок давности, установленный ст.113 НК РФ, истек. Руководствуясь выводами Конституционного Суда, Президиум ВАС РФ решил, что, поскольку акт выездной налоговой проверки составлен в пределах трехлетнего срока, а налогоплательщик создавал препятствия для проведения налоговыми органами контрольных мероприятий, привлечение к ответственности за совершение налоговых правонарушений правомерно. Теперь можно говорить о том, что данное постановление будет своего рода руководством к действию для всех федеральных арбитражных судов, ведь ВАС РФ является тем органом, который толкует закон в целях его единообразного применения. [[20]](#footnote-20)

Обстоятельства, освобождающие от налоговой ответственности, прямо в НК РФ не указаны, но исходя из смысла ст.81 НК РФ можно сделать вывод, что налогоплательщик освобождается от ответственности в случае самостоятельного обнаружения в поданной декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. Освобождение от налоговой ответственности возможно только в случае добровольной уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога и соответствующей ей пени, а также внесение изменений в декларацию до того, как ему стало известно об обнаружении правонарушения налоговым органом.

# 2.2 Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

Перечень обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения закреплен (ст.112) НК РФ.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Между стечением тяжелых личных и семейных обстоятельств и совершением налогового правонарушения должна быть причинно - следственная связь, объясняющая нарушение законодательства о налогах и сборах именно названными фактами;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Важным условием изменения ответственности в сторону ее смягчения, является то, что угроза, исходящая от другого лица должна быть реальной т.е. должна носить возможность фактического причинения вреда правонарушителю или его близким. Что касается материальной и служебной зависимости, то материальная может проявляться, например в случае, если налоговое правонарушение совершается лицом, находящимся на иждивении у привлекаемого лица, а служебная в совершении налогового деликта, по указанию вышестоящего должностного лица.

Данный перечень обстоятельств не является исчерпывающим, поскольку (п3. ст.112) НК РФ предоставляет суду или налоговому органу, рассматривающему дело право признать смягчающими и иные обстоятельства. Анализ судебной и арбитражной практики показывает, что в качестве других смягчающих обстоятельств суды признают неясность или некорректность налоговых нормативно - правовых актов, что, на мой взгляд, является одним из способов обнаружения ошибок и пробелов в работе налоговых органов, а значит, их последующему устранению. В данном случае так же будет в полной мере проявляться принцип индивидуализации наказания, при котором степень ответственности определяться исходя из конкретной правовой ситуации.

Согласно (п.2 ст.112) НК РФ обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение, т.е. повторность. Лицо считается привлекавшимся к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении санкции за аналогичное нарушение налогового законодательства.

Смягчающие и отягчающие ответственность обстоятельства, являются, по моему мнению, тем ориентиром, который необходим при определении меры ответственности для конкретного субъекта налоговых правоотношений, но вместе с тем влияния на квалификацию деяния в качестве налогового правонарушения названные обстоятельства не оказывают.

# Глава 3: Правовые последствия налоговых нарушений, совершенных участниками гражданского оборота

# 3.1 Санкции, применяемые для участников гражданского оборота в налоговых правоотношениях

Общая теория права санкциями признает закрепленные в нормах права предписания о мерах принуждения за неисполнение обязанностей в целях защиты прав других лиц. [[21]](#footnote-21) Если говорить о санкциях, закрепленных в нормах НК РФ, то, на мой взгляд, они направлены, в первую очередь, на восстановление нарушенных государственных прав, ведь налоги призваны обеспечить пополнение казны, осуществляя при этом и регулирование экономического развития государства.

Санкции, в зависимости от способов, какими они служат охране налоговых правоотношений, подразделяются на два вида:

1. Правовосстановительные, реализация которых направлена на устранение вреда, причиненного противоправным деянием финансовым интересам государства, на принудительное исполнение невыполненных налоговых обязанностей, а также на восстановление нарушенных фискальных прав государства. К таким мерам относятся взыскание недоимки и пени.

Взыскание недоимки и пени не является наказанием за налоговое правонарушение. В отношении пеней это утверждение справедливо при условии, что их размер установлен не произвольно, а соответствует реальным потерям бюджета, не получившего платеж вовремя.

В случае с налогами правильно определять размер пеней, ориентируясь не обесценение денег в результате инфляции. Могут быть учтены и иные обстоятельства, например то, что государство из-за недополучения налогов вынуждено прибегать к заимствованиям и уплачивать проценты по займам. Если размер пеней определен произвольно, то они теряют исключительно компенсационное значение и приобретают характер санкций. [[22]](#footnote-22)

Таким образом, недоимка - эта неуплаченная (недоплаченная) сумма налога или сбора, а пеня взимается, когда имеет место просрочка налогового платежа или сбора.

Согласно (ст.11) НК РФ недоимка представляет собой сумму налога или сбора, не уплаченную в установленный налоговым законодательством срок, и носит компенсационный характер.

В качестве мер государственно-властного воздействия на нарушителей налогового законодательства НК РФ предусматривает пеню. Согласно (ст.75) НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленным законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня защищает налоговые правоотношения и применяется в случае нарушения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов и сборов в срок и в полном объеме. Государственное принуждение прослеживается в механизме взыскания пени, заключающемся в принудительном изъятии за счет денежных средств правонарушителя на счетах в банке или за счет иного имущества средств налогоплательщика;

2. Карательные (штрафные), реализация которых направлена на предупреждение налогового правонарушения, а так же на исправление и перевоспитание нарушителей налогового законодательства.

Институт налоговых санкций закрепляется в (ст.114) НК РФ, согласно которой санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Размеры налоговых санкции, предусматриваются специальными статьями НК РФ, устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов).

Санкция в виде штрафа имеет различные способы исчисления, в зависимости от которых они могут быть сгруппированы следующим образом:

1 группа: штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкции к неуплаченной сумме налога (например, ст.122) НК РФ, устанавливающая ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора).

2 группа: штрафы, исчисляемые в твердой денежной сумме (ст.135.1.) НК РФ непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган.

3 группа штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкции к определенному объекту расчета (ст.117) НК РФ уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

Механизм реализации налоговых санкций не допускает поглощения менее строгой санкции более строгой в случае совершения одним лицом двух или более налоговых правонарушений. Согласно (п.5 ст.114) НК РФ налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности.

Раньше штрафы за нарушения налогового законодательства взыскивались с налогоплательщиков только в судебном порядке, на сегодняшний день мы имеем, вступивший в силу с 1 января 2006года Федеральный закон №137 - ФЗ,[[23]](#footnote-23) позволяющий налоговым органам в бесспорном порядке взыскивать штрафы за налоговые правонарушения. Принятие данного закона обусловлено двумя причинами - перегруженностью судов налоговыми спорами, в частности делами о взыскании мелких штрафов, и экономической нецелесообразностью проведения судебных заседаний по мелким штрафам. Государство, испытывая неудобства, пытается рационализировать порядок взимания штрафов. Вокруг данного закона не утихают споры, многие считают его противоречащим Конституции.

Руководитель налогового департамента ЗАО "Правовые консультации" Дмитрий Сергеевич Костальгин разделяет эту точку зрения. В своей статье, опубликованной в журнале "Налоговые споры" №2 за 2006 год, аргументирует свою позицию и говорит о том, как данный закон соотносится со ст.55 Конституции, согласно которой права и свободы могут быть ограничены лишь в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, безопасности государства.

Публичные интересы, перечисленные в ст.55 Конституции РФ, считает Костальгин, могут оправдывать правовые ограничения прав и свобод только в том случае, если такие ограничения адекватны социально необходимому результату, желание рационально организовать деятельность органов власти и не может служить основанием для ограничения прав и свобод. Я придерживаюсь такой же точки зрения, и полагаю, что загруженность судов налоговыми спорами не может служить причиной для введения бесспорного взыскания штрафов.

Спор о не конституционности бесспорного взыскания штрафов идет уже давно. Правовая позиция Конституционного суда сводится к тому, что бесспорный порядок взыскания штрафов при несогласии налогоплательщика с решением налогового органа приобретает неконституционный характер. Следует отметить, что принятый Федеральный закон №137-ФЗ не предусматривает компенсации за излишнее взыскание штрафов, например аналогичной той, которая предусмотрена за излишнее взыскание налогов и пеней (в виде процентов). Таким образом, при введении бесспорного порядка штрафов режим ст.79 НК РФ о возврате излишне взысканных сумм недоимки и пеней с учетом положений ст.53 Конституции РФ должен быть распространен и на излишне взысканные штрафы.

Единую правовую природу налоговых санкций подчеркивает и БК РФ, п. ст.41, которого, относит пени и штрафы к налоговым доходам в бюджет.

В российском налоговом праве налоговые санкции имеют один общий аспект, наличие которого существенно отличает налоговую ответственность от иных ее видов. Все виды налоговых санкций не поглощаются никакими другими: штрафы взыскиваются по принципу сложения, а недоимки и пени до полного (как минимум) возмещения причиненного государству ущерба.

# 3.2 Защита прав участников гражданского оборота. Право на обжалование налоговых санкций

Каждый участник гражданского оборота, привлекаемый к налоговой ответственности, вправе оспаривать взыскание санкций любого вида, участвовать в налоговом производстве по исследованию обстоятельств совершения правонарушения. И это является несомненным демократическим достижением Российского государства. На сегодняшний день в государстве происходит расширение сферы применения судебного порядка защиты прав для всех субъектов налогового права. Эта возможность гарантирована, в частности, Конституцией РФ, АПК РФ, Федеральным Конституционным законом от 31 декабря 1996г." О судебной системе Российской Федерации" и НК РФ.

Впервые в российском налоговом праве в НК РФ был включен отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Обозначенный раздел VΙΙ объединяет две группы норм: гл 19 " Порядок обжалования актов налоговых органов и действий и бездействия их должностных лиц" и гл.20 " Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней".

(С.137) НК РФ предоставляет каждому налогоплательщику или налоговому агенту право обжаловать акты налоговых органов, действия и бездействие их должностных лиц.

В зависимости от различий в материальных нормах о процессуальном порядке нормативными правовыми актами России предусмотрены следующие способы защиты прав налогоплательщиков: президентский, административный, судебный, самозащита прав. [[24]](#footnote-24)

Президенту РФ могут быть обжалованы любые действия (бездействие) контролирующих органов в финансовой сфере. В частности, Президенту могут быть обжалованы решения Федеральной комиссии по ценным бумагам и фондовому рынку, функционирующей при Правительстве РФ.

Административный способ предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенного права к вышестоящему органу власти по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему действие. Административный порядок предполагает упрощенное производство по данной жалобе. Вместе с тем административный порядок не отрицает возможности обращения впоследствии за защитой в суд либо предоставляет альтернативный порядок защиты прав субъектов налоговых правоотношений.

Наряду с административным, применяется и судебный порядок обжалования. В основной части налоговых отношений для граждан действует общий порядок, предусмотренный законом РФ "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан". [[25]](#footnote-25) Закон предусматривает, что право на обжалование имеет каждый гражданин, считающий, что нарушены его права и свободы, незаконно на него возложена какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности либо созданы препятствия для осуществления его прав и свобод. В качестве примера из реальной судебной практики о признании решения налогового органа неправомерным, нарушающим права налогоплательщика, я привожу определение судебной коллегии по гражданским делам Мурманского областного суда. (см. приложение5).

Юридические лица - субъекты налогового права - вправе обращаться за судебной защитой и в том случае, если оспариваемые финансовые отношения оформлялись договором. В арбитражной практике существует не мало примеров, когда решения налогового органа отменялись и были признаны, нарушающими права налогоплательщиков - юридических лиц, примером здесь может служить Решение Арбитражного суда Приморского края от 29 октября 2004г. №А 51-14767/0410-565 (см. приложение 4).

Значительно усилилась роль Конституционного Суда РФ в защите нарушенных прав и законных интересов субъектов налогового права. Его полномочия, закрепленные в Федеральном Конституционном законе " О Конституционном Суде Российской Федерации"[[26]](#footnote-26), предусматривают возможность рассмотрения и разрешения запросов и жалоб, в том числе в налоговой сфере, о соответствии Конституции РФ законов, других нормативных актов, разрешения вопросов о компетенции между государственными органами, о конституционности примененных в отношении граждан норм, нарушающих конституционные права и свободы граждан.

Количество дел о налогах, рассматриваемых судами, в последние три года ежегодно возрастает на 10-15%. В 2003 году арбитражные суды России рассмотрели свыше 613 тыс. споров, из которых 288 тыс. относились к налоговым. По официальной статистике налоговые споры занимают 47 % от общего числа споров, рассматриваемых в судах. [[27]](#footnote-27) И можно предположить, что данная тенденция будет сохраняться, "поскольку намерение органов государственной власти действовать в финансовой сфере методами, соответствующими конституционно значимым стандартам, развивается гораздо медленнее, чем стремление налогоплательщиков отстаивать свои конституционные права и законные интересы[[28]](#footnote-28). В практике Высшего Арбитражного Суда за последние годы увеличилось количество дел о налоговых спорах, в результате рассмотрения которых, были отменены решения нижестоящих судов и дела направлены на новое рассмотрение. Примером могут служить Постановления Президиума ВАС РФ от 19 декабря 2006г № 6614/06 и от 16 января 2007 № 10312/06 (см. приложения 2,3) в которых, решения нижестоящих признаны, нарушающими единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права.

Известный налоговый адвокат и ученый С.Г. Пепеляев, считает, что при такой динамике роста налоговых споров нужен специальный подход к налоговым проблемам, и кроме подготовки квалифицированных специалистов, предлагает рассмотреть возможность создания специального суда, деятельность которого была бы сосредоточена исключительно на налоговых спорах. Я склонна согласиться с данной точкой зрения, поскольку это будет способствовать более детальному рассмотрению проблемы конкретного субъекта налогового права, и восстановить его нарушенные права, конечно, если такое нарушение имело место.

Существенная роль в защите и восстановлении нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков принадлежит Прокуратуре РФ, которая согласно Конституции РФ (ст.129) и Закону " О прокуратуре Российской Федерации"[[29]](#footnote-29), составляет единую централизованную систему, осуществляет надзор за исполнением действующих на территории России законов, предпринимает меры, направленные на устранение их нарушений и привлечение нарушителей к ответственности. Наряду с другими направлениями в функции прокуратуры входит осуществление надзора за исполнением финансового законодательства. При этом не имеет значения, от кого исходит нарушение - от органа представительной или исполнительной власти, финансовых, кредитных органов, налогоплательщиков или налоговых агентов.

Для выполнения функции надзора за исполнением норм налогового права органы прокуратуры вправе проводить проверки по исполнению и соблюдению финансового законодательства. Подобные проверки проводятся в связи с поступающими в прокуратуру жалобами, заявлениями, а так же иными сведениями о фактах налоговых правонарушений.

В соответствии со (ст.137) НК РФ со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты налоговых органов как ненормативного, так и нормативного характера.

Вместе с тем НК РФ устанавливает два условия, соблюдение которых необходимо для защиты нарушенных прав налогоплательщиков или налоговых агентов: во-первых, ненормативные акты налоговых органов, а так же действия и бездействие должностных лиц этих органов должны, по мнению налогоплательщика или налогового агента, нарушать их права; во-вторых, нормативные правовые акты налоговых органов обжалуются в порядке, предусмотренном не НК РФ, а иным федеральным законодательством.

Объектом обжалования со стороны налогоплательщиков могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов, обозначенные НК РФ: решения о доначислении налога или пени (п.3 ст.40); решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках (п.2 ст.46); инкассовые поручения на перечисление налога в бюджет (п.2 ст.46); решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п.6 ст.64); решения о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика или налогового агента (ст.76); решения об аресте имущества налогоплательщика или налогового агента (ст.77); акты, на основании которых налоговые органы вправе самостоятельно определять сумму налогов, подлежащих уплате по аналогии (п.3 ст.91); извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п.1 ст.101); решения руководителей налоговых органов (их заместителей) о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п.8 ст.101).

Кроме названных ненормативных актов обжалованию подлежат и решения вышестоящих налоговых органов, вынесенные по вопросам рассмотрения заявлений налогоплательщиков на неправомерные действия, бездействие или акты нижестоящих налоговых инспекций.

Не подлежат обжалованию в административном или судебном порядке акты налоговых проверок, поскольку сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщиков предписаний, влекущих юридические последствия.

Действия должностных лиц налоговых органов, нарушающие права налогоплательщиков и, следовательно, подлежащие обжалованию, могут выражаться в различного рода поступках: проведение контрольных мероприятий с нарушением налогово-процессуальных норм, предъявление требования об уплате налога или сбора, предъявление письменного налогового уведомления об уплате налога.

Бездействие должностных лиц налоговых органов, нарушающее права налогоплательщиков, чаще всего выражается в уклонении от возврата излишне взысканных сумм налога, сбора или пени.

Закон РФ "Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан", предоставляет права физическим лицам - налогоплательщикам обжаловать в суды общей юрисдикции акты иных (не налоговых) органов, содержащие официальную информацию, которая послужила для вынесения какого-либо решения налоговым органом. В частности, по мотивам недостоверности могут быть обжалованы материалы, предоставленные регистрирующими органами, организациями или уполномоченными лицами, осуществляющими регистрацию имущества, сделок и прав на имущество (ст.85 НК РФ), банками (ст.86 НК РФ).

Относительно обжалования нормативных актов налоговых органов предусмотрен особый порядок. В отличие от актов ненормативного характера акты, содержащие нормы права, обжалуются в судебном порядке.

На следующем этапе изучения права на обжалование участников гражданского оборота, являющихся субъектами налоговых правоотношений, мне бы хотелось рассмотреть особенности процедуры обжалования решений налогового органа о взыскании налоговой санкции на примере, приведенного в параграфе 3.1 дипломной работы, Федерального закона от.04.11.05 №137 - ФЗ[[30]](#footnote-30), который предусматривает бесспорное взыскание штрафов.

По новому порядку налоговый орган выносит два решения - решение о привлечении к налоговой ответственности и решение о взыскании налоговой санкции. Первое является, своего рода материальным основанием претензий налогового органа, а второе - это процессуальный документ. Такой дуализм ведет к очень большим проблемам, считает руководитель налогового департамента ЗАО "Правовые консультации" Д.С. Костальгин. и объясняет это так: " Самая главная проблема: срок на обжалование решения о привлечении к ответственности и решения о взыскании санкции - это совершенно разные сроки! Из-за этого налогоплательщик может попасть в очень рискованную ситуацию. Погнавшись за обжалованием решения о взыскании налоговой санкции, налогоплательщик рискует пропустить срок обжалования гораздо более важного документа - решения о привлечении к налоговой ответственности. Для налогоплательщика обжалование решения о взыскании налоговой санкции не имеет особого смысла, поэтому необходимо обжаловать решение о привлечении к ответственности, при чем сразу же в суд". [[31]](#footnote-31)

Я считаю, что такое противоречие, является еще одним поводом, задуматься о необходимости доработки законодательства, для того, что бы оно в нужный момент приходило на помощь, а не заставляло беспомощно разводить руками. Ведь законы, в первую очередь пишутся для людей.

По общему правилу обращение в арбитражный суд или с жалобой в вышестоящую налоговую инспекцию не приостанавливает исполнения решения. Но, тем не менее, есть механизмы, которые позволяют такое решение блокировать или не дать ему исполниться: это принятие обеспечительных мер к иску. [[32]](#footnote-32) Подавая заявление в суд, вместе с ним следует падать заявление о принятии обеспечительных мер, в котором просить суд до момента рассмотрения дела по существу запретить налоговой инспекции исполнять свое решение, или запретить банку, в котором открыты счета, исполнять любые инкассовые поручения налоговых органов, направленные на исполнение оспариваемого решения.

Такую возможность дает АПК РФ[[33]](#footnote-33), в котором предусмотрено, что если в дальнейшем исполнение судебного решения будет невозможным, или будет затруднено, или если неприятие может повлечь существенные потери суд принимает обеспечительные меры.

Такое заявление - это момент творчества: следует показать, что могут наступить некомпенсируемые, необратимые потери, которые потом никаким судебным решением не восстановятся, то есть не будет достигнута главная задача судопроизводства - восстановление нарушенного права. И вот тогда принимаются обеспечительные меры, причем принимаются очень быстро - суд не позднее следующего дня обязан рассмотреть заявление, вынести определение и выдать соответствующий исполнительный лист.

Практика осуществления государственной деятельности показывает, что права и интересы налогоплательщиков нарушаются не только налоговыми органами, а также органами государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ и органами местного самоуправления. [[34]](#footnote-34) В некоторых случаях представительные и исполнительные органы государственной власти территориального уровня или органы самоуправления принимают нормативные и ненормативные акты, противоречащие федеральному законодательству о налогах и сборах, возлагающие на плательщиков налогов и сборов дополнительные обременения, расширяющие налогооблагаемую базу, сокращающие перечень налоговых льгот.

Подобные нормативные акты органов государственной власти и местного самоуправления могут быть обжалованы в органы прокуратуры с целью вынесения протеста прокурора на неправомерный региональный закон или решение органа местного самоуправления.

Кроме обращения в органы прокуратуры участники гражданского оборота, налоговые права и интересы которых нарушены нормативными и ненормативными актами органов государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ или муниципальных образований, имеют право обжаловать их в суд. Относительно нарушенных прав физических лиц дела подобной категории рассматриваются судами общей юрисдикции; относительно организаций и граждан - предпринимателей - арбитражными судами.

Федеральные законы, а также нормативные акты законодательных органов власти субъектов РФ, нарушающие права и законные интересы налогоплательщиков, могут быть обжалованы и в Конституционном Суде РФ.

Анализ норм НК РФ и иного федерального законодательства позволяет сделать вывод, что по сравнению с организациями - участниками гражданского оборота физические лица - участники гражданского оборота имеют большее количество прав на обжалование актов налоговых и иных государственных органов, неправомерных действий (бездействия) их должностных лиц. Так, Федеральный конституционный закон "Об уполномоченном по правам человека в Российской Федерации"[[35]](#footnote-35), предоставляет физическим лицам возможность обращаться за защитой своих прав к Уполномоченному по правам человека в РФ. Также граждане-налогоплательщики имеют право направлять заявления по вопросам защиты своих нарушенных прав в Европейский суд по правам человека в г. Страсбурге.

Кроме мер защиты нарушенных прав налогоплательщиков, прямо установленных разд. VΙΙ НК РФ, налоговое законодательство предоставляет физическим лицам и организациям право на самозащиту своих прав. В соответствии с (подп.11 п.1 ст.21) НК РФ налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерность названных актов или требований заключается в их несоответствии НК РФ или иным федеральным законам.

Налоговое законодательство предусматривает ряд дополнительных гарантий, обеспечивающих нормальное функционирование налоговых отношений. [[36]](#footnote-36) Согласно (ст.3) НК РФ все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах, толкуются в пользу налогоплательщика (презумпция правоты налогоплательщика); (ст.63-67) НК РФ предусматривают возможность защиты налогоплательщиком своих прав после окончания производства по делу о налоговом правонарушении посредством использования процедуры изменения сроков уплаты налогов и пеней в форме отсрочки, рассрочки или налогового кредита. Также дополнительной гарантией соблюдения прав налогоплательщиков и, в случае нарушения, их защиты следует считать нормы налогового законодательства, устанавливающие возможность привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов, допустивших неправомерные действия при исполнении своих служебных обязанностей.

Своеобразной гарантией соблюдения финансовых интересов налогоплательщиков является (ст.59) НК РФ, согласно которой при невозможности взыскания с налогоплательщика или налогового агента недоимки и пени по причинам экономического, социального или юридического характера такая задолженность признается безнадежной и списывается в порядке, установленном Правительством РФ или соответствующими органами исполнительной власти субъекта РФ или местного самоуправления. Таким образом, при невозможности взыскания задолженности по фискальным платежам и только при наличии установленных законодательством причин орган исполнительной власти определенного территориального уровня имеет право "простить" налогоплательщику его долги. Правовую регламентацию механизма реализации положений (ст.59) НК РФ можно назвать слабой (недостаточной), что непременно будет создавать предпосылки для злоупотреблений налогоплательщиками своими правами. И по этой причине, я считаю, что законодателем данной норме должны быть даны четкие правовые границы, чтобы не оставалось места для злоупотреблений.

Исходя из всего вышесказанного, можно сделать вывод о том, что институт обжалования неправомерных действий органов государства, местного самоуправления или финансовых органов является важнейшим элементом Российского налогового права. Данный институт требует от законодателя постоянной доработки и совершенствования, ведь от того насколько реализуется механизм защиты прав всех участников гражданского оборота, зависит и финансовое благополучие государства в целом, и отношение к России за рубежом. Но и участникам гражданского оборота, которые стали субъектами налоговой ответственности, необходимо активнее защищать свою собственность и отстаивать свои права. Если не обращаться в суд, то арбитражная практика стоит на месте. А налоговые правоотношения очень зависимы от арбитражной практики.

Само определение налога впервые было дано не в законе, а в постановлении Конституционного суда РФ. Применяемые в настоящее время цивилизованные размеры взысканий тоже появились после указаний Конституционного Суда (совсем недавно при занижении налога на прибыль штрафные санкции достигали 200% от прибыли). [[37]](#footnote-37)

Таким образом, налогоплательщик, каждый раз обращаясь в суд за защитой своих нарушенных прав и интересов, имеет возможность непосредственно влиять на процесс совершенствования законодательства. Ведь именно судебная практика, как правило, становиться ориентиром для законодателя при внесении поправок и изменений к тому или иному закону или при разработке нового законопроекта.

# Заключение

При написании дипломной работы, я не ставила перед собой задачи охватить весь, имеющийся объем материла, касающийся института налоговой ответственности, мне важно было изучить практическую сторону вопроса. Интересно было выяснить, как на практике работает государственный механизм по реализации налоговой ответственности, и какие существуют реальные способы защиты прав и законных интересов участников гражданского оборота, которые выступают в роли налогоплательщиков. В своей работе я постаралась проанализировать законодательную базу, которая существует на сегодняшний день, и пришла к выводу о том, что, при всей динамике развития налогового законодательства в области ответственности, оно, тем не менее, нуждается в доработке. Ведь развитие законодательства об ответственности за налоговые правонарушения происходило путем принятия новых актов, без учета содержания ранее принятых и без их отмены. Поэтому в действующем законодательстве содержаться противоречивые, дублирующие нормы ответственности за нарушения налогового законодательства.

В настоящее время имеющиеся формулировки составов налоговых правонарушений содержат определения, не имеющие точного юридического смысла. Правонарушения только названы, поименованы. В чем же конкретно они состоят, какие фактические действия (бездействие) могут расцениваться как налоговые правонарушения - в большинстве случаев абсолютно неясно. В результате не практике происходит различное толкование терминов и неединообразное применение норм законодательства. Очень часто налогоплательщики подвергаются взысканиям за действия, не являющиеся правонарушением. В тоже время некоторые действия налогоплательщиков, приводящие к недополучению бюджетом налогов, фактически остаются ненаказуемыми. Например, законодательством не установлена ответственность за завышение размеров НДС, подлежащего вычету при подсчете суммы взноса в бюджет.

Я разделяю точку зрения Сергея Геннадьевича Пепеляева, который предлагает, так называемую, " специализацию составов", рассредоточение их по законам о конкретных налогах. Это позволит дифференцированно подходить к решению вопросов о взысканиях, т. е с учетом формы вины налогоплательщика и размера ущерба, причиненного его действиями. Необходимо учесть тот факт, что составы должны формулироваться с учетом общественно вредных последствий, вызванных действиями виновных лиц.

Я считаю, что если учесть все выше сказанное, и применить на практике, то сформулированные таким образом четкие и сугубо конкретные составы налоговых правонарушений, сведут возможность неправильной квалификации к минимуму.

# Библиография

Нормативно-правовые акты

1. Конвенция Совета Европы ETS №005. Рим 4 ноября 1950г. "О защите прав человека и основных свобод" // СЗ РФ от 8 января 2001г. №2. Ст.163 (с изм. и доп. от 25 сентября 1970г,20 декабря 1971г, 1 января,6 ноября 1990г,11 мая 1994г)
2. Международный пакт о гражданских и политических правах. Нью-Йорк 19 декабря 1966г. // Сборник действующих договоров соглашений и конвенций, заключенных с иностранными государствами, М., 1978г., вып. ХХХII, с.44; Библиотечка Российской Газеты вып. №22-23, 1999г.
3. Конституция Российской Федерации // Российская Газета. 1993. №237.25 декабря.
4. Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994г. №1-ФКЗ " О Конституционном суде Российской Федерации" (в редакции от 5 апреля 2005г №2-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1994. №13. Ст.1447; 2005. №15. Ст.1273.
5. Федеральный конституционный закон от 26 февраля 1997г. №1-ФКЗ "Об уполномоченном по правам человека в Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. №9. Ст.1011.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая от 30 ноября 1994г. №51-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 5декабря 1994. №32. Ст.3301 (с изм. и доп. от 20 февраля, 12 августа 1996г., 24октября 1997г., 8 июля, 17 декабря 1999г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта,11 ноября, 23 декабря 2003г., 29 июня, 29 июля,2,29,30 декабря 2004г., 21 марта, 9 мая, 2,18,21 июля 2005г., 3,10 января, 3,30 июня, 27 июля, 3 ноября, 4 декабря, 18 декабря 2006г, 26 января, 5 февраля 2007г.)
7. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июня 1998г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 3 августа 1998г. № 31 Ст.3824. (с изм. и доп. от 9 июля 1999г., 2 января,5 августа 2000г., 28,29, 30 декабря 2001г., 6,30 июня, 7 июля, 23 декабря 2003г., 29 июня, 29 июля, 2 ноября 2004г., 1 июля, 4 ноября 2005г., 2 февраля, 27 июля, 30 декабря 2006г)
8. Арбитражный процессуальный кодекс от 24июля 2002г. № 96-ФЗ. // Собрание законодательства Российской Федерации от 29 июля 2002г. № 30 Ст.3012. (с изм. и доп. от 28 июля, 2 ноября 2004г, 31 марта, 27 декабря 2005г)
9. Закон Российской Федерации от 27 апреля 1993г. №48-66-I " Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан" (в редакции Федерального закона от 14 декабря 1995г. № 197-ФЗ) // Собрание законодательных актов Российской Федерации. 1993. Выпуск VIII.; Собрание законодательства Российской Федерации. 1995г. № 51. Ст.4970.
10. Федеральный закон от 17 января 1992г. № 2202-ФЗ "О Прокуратуре Российской Федерации" // Ведомости съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской федерации от 20 февраля 1992г. №8. Ст.366; Собрание законодательства Российской Федерации 2005. №45. Ст.4586.
11. Федеральный закон от 4ноября 2005г. № 137-ФЗ "О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров" // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005. №45. Ст.4585; 2006г. №31. Ст.346.

Учебная и научная литература

1. Гаджиев Г.А., Пепеляев. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного суда РФ: Учебное пособие. М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2006.592 с.
2. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005.591с.
3. Налоговое право России: Учебник для вузов/ Отв. ред. д. ю. н., проф. Ю.А. Крохина. - 2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2006.720 с.
4. "Налоговые споры" журнал за 2 февраля 2006г.

Диссертационные исследования, монографии

1. Алехин А.П., Пепеляев С.Г. Ответственность за нарушение налогового законодательства. Монография. М: Аудиторская фирма "Контакт", 1992.96 с.
2. Ефремова Е.С. Ответственность за совершение налоговых правонарушений: Автореф. дисс. канд. юрид. наук. СПб., 2003.
3. Золотухин А.В. Теоретические аспекты института ответственности за налоговые правонарушения: Автореф. дисс. канд. юрид. наук. СПб., 2003.
4. Мачехин В.А. Налоговая ответственность налогоплательщиков. Автореф. дисс. канд. юрид. наук. СПб., 2003.
5. Пепеляев С.Г. Налоги: реформа и практика: Монография. М.: Статут, 2006.287 с.
6. Сердцев А.Н. Ответственность за нарушение налогового законодательства. Автореф. дисс. канд. юрид. наук. СПб., 2003.

Материалы судебной практики и сборники нормативных актов

1. Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005г. № 9-П "По делу о проверке конституционности положений ст.113 НК РФ в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального Арбитражного Суда Московского округа. // Собрание законодательства Российской Федерации. 2005.25 июля. №30 (часть II) Ст.3200.
2. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 декабря 2006г. №6614/06.
3. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 января 2007г. №10312/06.
4. Решение Арбитражного Суда Приморского края от 29 октября 2004г. №А 51-14767/0410-565
5. Определение судебной коллегии по гражданским делам Мурманского областного суда от 27 сентября 2006г. "По делу о кассационной жалобе инспекции ФНС по гор. Мончегорску на решение Мончегорского городского суда Мурманской области от 9 августа 2006г".

# Приложения

Приложение 1

Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. N9-П "По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московскогоокруга**"**

**(**Извлечение)

Именем Российской Федерации

Конституционный Суд Российской Федерации в составе Председателя В.Д. Зорькина, судей Н.С. Бондаря, Г.А. Гаджиева, Ю.М. Данилова, Л.М. Жарковой, Г.А. Жилина, С.М. Казанцева, М.И. Клеандрова, А.Л. Кононова, Л.О. Красавчиковой, С.П. Маврина, Н.В. Мельникова, Ю.Д. Рудкина, Н.В. Селезнева, А.Я. Сливы, В.Г. Стрекозова, О.С. Хохряковой, Б.С. Эбзеева, В.Г. Ярославцева, с участием гражданки Г.А. Поляковой и ее представителя - адвоката О.В. Никуленко, судьи Федерального арбитражного суда Московского округа С.В. Алексеева, представителя Государственной Думы - депутата А.П. Москальца, представителя Совета Федерации - доктора юридических наук Е.В. Виноградовой,

Руководствуясь статьей 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, пунктом 3 части первой, частями третьей и четвертой статьи 3, частью первой статьи 21, статьями 36, 74, 86, 96, 97, 99, 101, 102 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации",рассмотрел в открытом заседании дело о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации.

Поводом к рассмотрению дела явились жалоба гражданки Г.А. Поляковой на нарушение ее конституционных прав статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации и запрос Федерального арбитражного суда Московского округа о проверке конституционности положений той же статьи. Основанием к рассмотрению дела явилась обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствуют ли Конституции Российской Федерации оспариваемые заявителями законоположения, устанавливающие давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

1. Согласно статье 113 Налогового кодекса Российской Федерации (в редакции от 9 июля 1999 года) лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности); исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 данного Кодекса; исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 данного Кодекса.

1.2 Конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации оспаривает также Федеральный арбитражный суд Московского округа, в производстве которого находится дело о взыскании с ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" штрафа за умышленную неуплату ряда налогов, в том числе налога на добавленную стоимость. Как указывается в запросе, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за умышленную неуплату этого налога за январь-июль 2001 года принято налоговым органом 2 сентября 2004 года, т.е. по истечении трех лет с момента совершения правонарушения.

Придя к выводу о том, что положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации противоречат Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (часть 1) и 57, Федеральный арбитражный суд Московского округа приостановил производство по делу и обратился с запросом о проверке их конституционности в Конституционный Суд Российской Федерации.

1.3 Конституционный Суд Российской Федерации ранее уже касался вопроса о том, затрагиваются ли конституционные права налогоплательщиков положением статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации о сроке давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. В Определении от 18 января 2005 года N 36-О об отказе в принятии к рассмотрению жалобы ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу, что этим положением, примененным в конкретном деле, права заявителя нарушены не были.

В доказательство своего утверждения о неконституционности положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по смыслу, придаваемому ему правоприменительной практикой, ОАО "Нефтяная компания "ЮКОС" ссылалось единственно на решение арбитражного суда по его делу. По существу же, заявитель просил подтвердить, а не опровергнуть конституционность данного положения и фактически лишь выражал несогласие с решением арбитражного суда. Между тем проверка законности и обоснованности правоприменительных решений по делу заявителя, в том числе разрешение вопроса о том, был ли пропущен установленный законом срок привлечения его к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, как связанного с установлением и исследованием фактических обстоятельств конкретного дела, относится к компетенции арбитражных судов.

Исходя из этого Конституционный Суд Российской Федерации отказал в принятии к рассмотрению данной жалобы, как не отвечающей критерию допустимости в соответствии с требованиями Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации".

1.4 Поскольку, как следует из статьи 125 (часть 4) Конституции Российской Федерации, части третьей статьи 74, статей 97 и 102 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации в связи с жалобами граждан на нарушение конституционных прав и свобод законом, примененным или подлежащим применению в конкретном деле, и в связи с запросами судов принимает постановления только по предмету, указанному в обращении, и лишь в отношении той части акта, конституционность которой подвергается сомнению, предметом рассмотрения по настоящему делу являются положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, в соответствии с которыми лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

При этом Конституционный Суд Российской Федерации не проверяет законность и обоснованность решений по конкретным делам, в связи с которыми гражданка Г.А. Полякова и Федеральный арбитражный суд Московского округа оспаривают конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, поскольку в силу частей третьей и четвертой статьи 3 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" он решает исключительно вопросы права и воздерживается от установления и исследования фактических обстоятельств во всех случаях, когда это входит в компетенцию других судов или иных органов.

2. Согласно статье 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы, по смыслу данной статьи, имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно: налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, - иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом.

Приведенным положениям Конституции Российской Федерации корреспондирует положение Конвенции о защите прав человека и основных свобод о праве государства принимать такие законы, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов, других сборов и штрафов (статья 1 Протокола N 1).

3. В качестве правового механизма исполнения обязанности, закрепленной статьей 57 Конституции Российской Федерации, обеспечения полноты и своевременности взимания налогов и сборов с обязанных лиц, возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения данной обязанности, в Налоговом кодексе Российской Федерации предусмотрена система мер налогового контроля, а также ответственность за совершение налоговых правонарушений (понятие налогового правонарушения, составы налоговых правонарушений, налоговые санкции, порядок производства по делам о налоговых правонарушениях и т.д. - пункт 2 статьи 100, статья 101, статьи 106-142), с тем чтобы было гарантировано суверенное право государства получить с налогоплательщика в полном объеме соответствующие суммы - недоимку, пеню и штраф.

Вместе с тем - в целях достижения стабильности правопорядка, правовой определенности, устойчивости сложившейся системы правоотношений при юридически обеспеченной возможности сбора и закрепления доказательств правонарушения - законодатель ввел институт давности привлечения к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Давность привлечения к налоговой ответственности - институт, общий для правовых систем государств-участников Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Европейский Суд по правам человека рассматривает ее как право, предоставляемое законом лицу, совершившему налоговое правонарушение, не быть преследуемым по истечении определенного срока с момента совершения деяния, с тем чтобы достигалась правовая защищенность и не подвергалось посягательствам право на защиту, которое было бы скомпрометировано, если бы суды выносили решения, основываясь на неполной в силу истекшего времени доказательственной базе (постановление от 22 июня 2000 года по делу "Коэм и другие против Бельгии" (Coeme and others v. Belgium).

Следовательно, ответственность за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, носит имущественный характер, ее введение направлено на восполнение ущерба казны от налогового правонарушения. Поэтому применение мер ответственности за совершение налогового правонарушения основано на выявлении в строгой процессуальной форме размера причиненного государству финансового ущерба (пункт 4 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации).

3.2 Публично-правовая природа налоговых правонарушений и претерпевание негативных последствий их совершения предполагает, что по таким делам требуется обнаружение, выявление налоговых правонарушений, собирание доказательств. Подобного рода функции, как относящиеся к досудебным стадиям производства, по смыслу статей 10, 118, 123, 126 и 127 Конституции Российской Федерации, не может выполнять суд. Поэтому законодатель, учитывая публично-правовую природу и специфику налоговых правонарушений и налоговой ответственности, выраженные в соответствующих правоотношениях, вправе наделить налоговые органы определенными правомочиями по осуществлению административной юрисдикции в сфере налоговой ответственности, обеспечивая при этом соблюдение требований статьи 46 (части 1 и 2) Конституции Российской Федерации, гарантирующей каждому судебную защиту его прав и свобод и право на обжалование в суд решений и действий органов государственной власти и должностных лиц.

В соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации, если налогоплательщик отказался добровольно уплатить сумму налоговой санкции, налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о взыскании налоговой санкции (пункты 1 и 2 статьи 104, пункт 7 статьи 114); кроме того, в суд могут быть обжалованы путем подачи искового заявления акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц (статья 138).

Следовательно, в случае спора между налогоплательщиком и налоговым органом окончательное решение принимает суд, который, рассматривая в установленной законом процедуре дело по существу, решает в том числе вопрос о наличии вины лица в совершении налогового правонарушения и о взыскании суммы налоговой санкции (штрафа). При этом лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда; лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения; обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы (пункт 6 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации).

Такой порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, не исключающий добровольное согласие налогоплательщика уплатить налоговый штраф, а в случае его несогласия гарантирующий судебное рассмотрение дела по существу, не может расцениваться как нарушающий конституционные права и свободы, в том числе право на судебную защиту.

3.3 Фактические обстоятельства, в связи с которыми к налогоплательщику применяются меры ответственности за совершение налоговых правонарушений в виде денежного взыскания (штрафа), устанавливаются налоговыми органами в процессе проведения мероприятий налогового контроля, одной из форм которого являются налоговые проверки - камеральные и выездные (статьи 82, 87-89 Налогового кодекса Российской Федерации).

Поскольку с истечением продолжительного времени становится невозможным надлежащее установление факта неуплаты налога, а также иных необходимых данных, связанных с выявлением налогового правонарушения, при том что штрафные санкции, определяемые в процентах от объема налоговой недоимки, могут достигать значительных размеров, установление законодателем предельных сроков глубины налоговой проверки и хранения отчетной документации служит прежде всего целям соблюдения конституционного запрета на произвольное ограничение имущественных прав налогоплательщика (статья 35; статья 55, часть 3; статья 57 Конституции Российской Федерации). Кроме того, не может быть доказана виновность лица в совершении правонарушающих деяний в рамках производства, возбужденного при отсутствии необходимой доказательственной базы.

Введение законодателем срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений направлено, таким образом, как на гарантирование конституционных прав налогоплательщиков, так и на обеспечение стабильности правопорядка и рациональную организацию деятельности правоприменителя. При этом трехлетний срок давности, установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации, коррелирует со сроком хранения отчетной документации и предельным сроком глубины охвата налоговой проверки и представляет собой дополнительную гарантию, направленную на защиту от неправомерного ограничения права собственности в условиях, когда налоговое правонарушение по времени значительно отстоит от факта его обнаружения.

Установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности в три года является универсальным, его продолжительность едина для всех видов налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации. Вместе с тем законодатель, исходя из общих принципов юридической ответственности, в том числе справедливости, соразмерности и пропорциональности (статьи 19 и 57; статья 55, часть 3, Конституции Российской Федерации), может установить дифференцированные сроки давности с учетом видов налоговых правонарушений, их характера и степени общественного вреда.

4. Закрепляя обязанность платить законно установленные налоги, Конституция Российской Федерации непосредственно не предусматривает процессуальные формы юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений, в том числе порядок и конкретные процедуры привлечения к налоговой ответственности. Регулирование данных вопросов относится к компетенции законодателя.

Привлечение к ответственности включает в себя, таким образом, ряд последовательных этапов и представляет собой стадийный процесс возникновения, изменения и прекращения соответствующих правоотношений, субъектами которых являются, с одной стороны, государство в лице властных органов, наделенных правомочием выявлять и доказывать совершение лицом правонарушения, налагать налоговые штрафы и осуществлять их взыскание, а с другой - лицо (физическое либо юридическое), совершившее правонарушение и обязанное претерпевать лишения в виде мер налоговой ответственности.

По смыслу статьи 113 и пункта 1 статьи 115 Налогового кодекса Российской Федерации во взаимосвязи с его статьями 100, 101 и 104, срок осуществления правомочия налогового органа на обращение в суд установлен статьей 115 и не может одновременно определяться статьей 113; срок давности обращения в суд о взыскании налоговой санкции является самостоятельным сроком, он не поглощается сроком давности привлечения к налоговой ответственности и не предполагает, что целиком весь процесс привлечения лица к налоговой ответственности (включая все его стадии, в том числе принятие судом решения о взыскании налоговой санкции) должен быть завершен в срок, не превышающий срок давности, указанный в статье 113. Срок взыскания налоговой санкции начинает исчисляться по прекращении течения срока давности привлечения к налоговой ответственности. Прекращение же истечения срока давности привлечения к налоговой ответственности связывается не с решением суда о взыскании налоговой санкции, а с принятием акта налоговой проверки либо, в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта, с соответствующим решением руководителя налогового органа.

Установленный статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации срок давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения призван исключить возможность неразумно продолжительной неопределенности в вопросах правового положения налогоплательщика (в том числе его имущественных прав) в связи с совершенным им правонарушением и ограждает лицо от применения к нему штрафных санкций за правонарушение, выявленное после окончания периода, в течение которого оно обязано хранить документацию, связанную с исчислением и уплатой налогов. Поэтому налоговый орган не вправе привлекать налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения, если истек указанный срок давности. При этом положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не препятствуют привлечению налогоплательщика к ответственности в случае, если факт налогового правонарушения выявлен налоговым органом с соблюдением требований Налогового кодекса Российской Федерации о предельном сроке глубины охвата налоговой проверки и о сроке хранения отчетной документации (подпункт 8 пункта 1 статьи 23 и часть первая статьи 87).

Придание положениям статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации иного смысла вело бы к рассогласованности указанных сроков, допускало бы применение срока давности привлечения к налоговой ответственности в противоречие с его предназначением в налоговом праве, подрывало бы баланс публичных и частных интересов и тем самым противоречило бы Конституции Российской Федерации, ее статье 57 во взаимосвязи со статьями 1, 15 (часть 4), 17 (части 1 и 3), 18, 45, 49 и 55 (часть

4.2 Таким образом, положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречат Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования они означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

5. Регулирование последствий пропуска сроков давности, установление возможности их прерывания, приостановления или восстановления применительно к привлечению к ответственности за совершение налоговых правонарушений в силу статей 57, 71 (пункты "в", "з"), 75 (часть 3) и 76 (часть 1) Конституции Российской Федерации относятся к полномочиям федерального законодателя.

5.1 Из статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации следует, что законодатель избрал трехгодичный срок давности привлечения к налоговой ответственности в качестве универсального срока для всех налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 данного Кодекса, и этот срок не может быть прерван, т.е. не допускается, чтобы его исчисление прерывалось и начиналось бы заново, с самого начала.

Отсутствие такой возможности само по себе не является нарушением Конституции Российской Федерации, поскольку баланс частных и публичных интересов при определении последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений может достигаться иными способами, установленными в правовой системе Российской Федерации, в том числе путем приостановления этого срока.

В силу статьи 10 Конституции Российской Федерации Конституционный Суд Российской Федерации не вправе подменять законодателя, к компетенции которого относится внесение в действующее налоговое законодательство изменений и дополнений, касающихся приостановления сроков давности. Вместе с тем Конституционный Суд Российской Федерации в соответствии со статьей 125 Конституции Российской Федерации и статьями 3, 36 и 74 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", проверяя конституционность положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, выявляет их конституционно-правовой смысл, в том числе в отношении последствий пропуска сроков давности.

Положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в нормативном единстве с пунктом 4 его статьи 109, согласно которому истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, по их смыслу в системе действующего налогового законодательства (в том числе в части, регулирующей исполнение налогоплательщиками налоговой обязанности, процедуры налогового контроля, механизмы возмещения ущерба, нанесенного налогоплательщиком в результате несвоевременной уплаты налога, порядок привлечения к налоговой ответственности) имеют обязывающий характер как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

В связи с этим необходимо учитывать, что система налогообложения основывается на информации о доходах, представляемой прежде всего самим налогоплательщиком. Неправомерные действия налогоплательщика, в том числе такие как отказ от предоставления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки, препятствующие нормальному ходу налоговой проверки, могут сделать невозможным привлечение к ответственности в связи с истечением срока давности.

Если же в случае противодействия налогоплательщика осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки налоговые санкции не могли бы быть наложены по одной лишь причине истечения трехлетнего срока давности, при том что в действующей системе правового регулирования не допускается возможность их прерывания или приостановления, возникала бы - вопреки принципам юридической ответственности, имеющим общее регулирующее воздействие и обусловливающим действительный смысл и предназначение нормы о сроке давности привлечения к налоговой ответственности, - возможность злоупотребления закрепленным статьей 113 Налогового кодекса Российской Федерации правом не быть привлеченным к налоговой ответственности по истечении срока давности. Налогоплательщик, не представивший необходимые документы в срок и противодействовавший проведению налоговой проверки, что привело к пропуску сроков давности и, следовательно, сделало невозможным применение к нему налоговых санкций (в частности, при совершении им деяний, предусмотренных статьями 119, 120 и 122 Налогового кодекса Российской Федерации), получил бы неправомерное преимущество перед тем налогоплательщиком, который совершил такие же деяния, однако не препятствовал проведению налоговой проверки и был с соблюдением срока давности привлечен к налоговой ответственности.

В связи с этим оспариваемые положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не могут истолковываться как предполагающие, что установленный ими срок давности распространяется равным образом как на тех налогоплательщиков, которые соблюдают свои обязанности при осуществлении налогового контроля, так и на тех, которые такому контролю противодействуют. Применяя их при рассмотрении дел о налоговом правонарушении, суд, исходя из принципов самостоятельности судебной власти и справедливого, независимого, объективного и беспристрастного правосудия (статьи 10 и 120 Конституции Российской Федерации), вправе, не ограничиваясь одной лишь констатацией пропуска срока давности привлечения налогоплательщика к ответственности, учесть иные обстоятельства, в частности по ходатайству налогового органа проверить, имели ли место неправомерные действия со стороны налогоплательщика, препятствующие нормальному ходу контрольных мероприятий и направленные на их затягивание по времени.

Таким образом, положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации по своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования не исключают для суда возможность в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки признать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения к ответственности и взыскать с налогоплательщика налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

Исходя из изложенного и руководствуясь статьей 6, частями первой и второй статьи 71, статьями 72, 74, 75, 79, 100 и 104 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации", Конституционный Суд Российской Федерации постановил:

1. Признать положения статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации не противоречащими Конституции Российской Федерации. По своему конституционно-правовому смыслу в системе действующего правового регулирования эти положения не могут служить основанием для прерывания течения срока давности и означают, что течение срока давности привлечения лица к ответственности за совершение налоговых правонарушений прекращается с момента оформления акта налоговой проверки, в котором указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, и содержатся ссылки на статьи Налогового кодекса Российской Федерации, предусматривающие ответственность за эти правонарушения, а в случае отсутствия необходимости в составлении такого акта - с момента вынесения соответствующего решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

Федеральный законодатель - исходя из требований Конституции Российской Федерации и с учетом правовых позиций, выраженных на их основе в настоящем Постановлении, - правомочен внести соответствующие дополнения и изменения в регулирование последствий пропуска срока давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Впредь до внесения таких дополнений и изменений суд - в случае воспрепятствования налогоплательщиком осуществлению налогового контроля и проведению налоговой проверки - может признавать уважительными причины пропуска налоговым органом срока давности привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности и взыскивать с него налоговые санкции за те правонарушения, которые выявлены в пределах сроков глубины охвата налоговой проверки на основе анализа соответствующей документации.

2. Конституционно-правовой смысл положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации, выявленный в настоящем Постановлении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

3. Настоящее Постановление окончательно, не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

4. Согласно статье 78 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" настоящее Постановление подлежит незамедлительному опубликованию в "Собрании законодательства Российской Федерацию) и "Российской газете". Постановление должно быть опубликовано также в "Вестнике Конституционного Суда Российской Федерации".

Конституционный Суд Российской Федерации N 9-П

Приложение 2

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 19 декабря 2006 г. N 6614/06

Президиум высшего Арбитражного суда рассмотрел заявление общества с ограниченной ответственностью "Терминал" о пересмотре в порядке надзора постановления Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.04.2006 по делу N А05-17271/05-13 Арбитражного суда Архангельской области.

В заседании приняли участие представители Инспекции Федеральной налоговой службы по городу Северодвинску Архангельской области (истца) - М.И.А., М.Д. В.

Заслушав и обсудив доклад судьи Н., а также объяснения представителя участвующего в деле лица, Президиум установил следующее.

Инспекция Федеральной налоговой службы по городу Северодвинску Архангельской области (далее - инспекция) обратилась в Арбитражный суд Архангельской области с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью "Терминал" (далее - общество) 185646 рублей штрафа за непредставление налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за июль 2003 года на основании решения инспекции от 12.07.2005 N 23-17/2036 и в соответствии с пунктом 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс).

Решением суда первой инстанции от 06.12.2005 в удовлетворении заявленного требования отказано.

Принимая решение, суд исходил из того, что законодательство о налогах и сборах, устанавливая квартал в качестве налогового периода для налогоплательщика с ежемесячными в течение квартала суммами выручки, не превышающими один миллион рублей, и обязывая налогоплательщика представлять поквартальные налоговые декларации, не содержит конкретной нормы, предусматривающей срок представления налоговых деклараций налогоплательщиком, выручка которого превысила один миллион рублей, за месяцы, предшествующие тому, в котором произошло превышение суммы выручки.

Судом установлено, что общество своевременно направило в инспекцию налоговую декларацию за III квартал 2003 года, а также 13.04.2005 представило налоговые декларации за июль, август и сентябрь 2003 года. Выручка общества за июль составила менее одного миллиона рублей.

Федеральный арбитражный суд Северо-Западного округа постановлением от 04.04.2006 отменил решение суда первой инстанции и, частично удовлетворив требование инспекции, признал правомерным с учетом смягчающих обстоятельств взыскание с общества 90000 рублей штрафа за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 статьи 119 Кодекса.

Суд кассационной инстанции счел, что освобождение общества от налоговой ответственности за несвоевременную подачу налоговой декларации за июль 2003 года неправомерно, поскольку в сентябре этого года сумма выручки превысила один миллион рублей и оно утратило право на ежеквартальное представление декларации. Нарушение срока представления декларации рассматривается как налоговое правонарушение, за которое статьей 119 Кодекса установлена ответственность.

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора постановления суда кассационной инстанции общество просит его отменить, ссылаясь на незаконность привлечения его к налоговой ответственности ввиду своевременного представления в налоговый орган налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за III квартал 2003 года и отсутствия в налоговом законодательстве норм, устанавливающих срок представления деклараций по налогу на добавленную стоимость за месяцы, предшествующие тому, в котором сумма выручки превысила один миллион рублей.

Инспекция в отзыве на заявление просит оставить постановление суда кассационной инстанции без изменения, указывая на то, что оно соответствует требованиям статьи 119 Кодекса.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении, отзыве на него и выступлении присутствующего в заседании представителя инспекции, Президиум считает, что оспариваемое постановление суда кассационной инстанции подлежит отмене, а решение суда первой инстанции - оставлению без изменения по следующим основаниям.

В соответствии со статьей 119 Кодекса за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета взыскивается штраф.

Статьей 163 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период) налоговый период по налогу на добавленную стоимость установлен как календарный месяц (пункт 1), а для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими один миллион рублей, - как квартал (пункт

Пунктом 5 статьи 174 Кодекса устанавливается обязанность налогоплательщиков представлять в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Согласно пункту 6 этой же статьи (в редакции, действовавшей в спорный период) налогоплательщики с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога, не превышающими один миллион рублей, вправе уплачивать налог исходя из фактической реализации (передачи) товаров (выполнении, в том числе для собственных нужд, работ, оказании, в том числе для собственных нужд, услуг) за истекший квартал не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом. Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют декларацию не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

Таким образом, плательщик налога на добавленную стоимость, у которого сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) превысила за месяц один миллион рублей, утрачивает право на ежеквартальную уплату налога и обязан представлять налоговые декларации ежемесячно.

Однако, учитывая, что сумма выручки превысила один миллион рублей в сентябре, необходимо признать, что общество не имело возможности предвидеть этого в июле.

Следовательно, обоснованным является вывод суда первой инстанции, сославшегося на отсутствие в налоговом законодательстве конкретного срока подачи ежемесячной налоговой декларации за месяц, предшествующий тому, в котором произошло превышение суммы выручки, установленной пунктом 6 статьи 174 Кодекса (в редакции, действовавшей в спорный период).

Отсутствие в законе названного срока исключает возможность привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной статьей 119 Кодекса, ввиду отсутствия состава налогового правонарушения.

При подобных обстоятельствах оспариваемый судебный акт нарушает единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм материального права, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежит отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 5 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановил:

постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.04.2006 по делу N А05-17271/05-13 Арбитражного суда Архангельской области отменить.

Решение Арбитражного суда Архангельской области от 06.12.2005 по тому же делу оставить без изменения.

Приложение 3

Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 января 2007г. №10312/06

Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации

рассмотрел заявление открытого акционерного общества "Кирсановский сахарный завод "Кристалл" о пересмотре в порядке надзора решения Арбитражного суда города Москвы от 26.12.2005 по делу N А40-57638/05-98-444, постановления Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2006 и постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.07.2006 по тому же делу.

В заседании приняли участие представители:

от заявителя - открытого акционерного общества "Кирсановский сахарный завод "Кристалл" - А.А.Х., А.Ж.Д., Р.;

от Инспекции Федеральной налоговой службы N 43 по городу Москве - Б., С., Т.А. И.

Заслушав и обсудив доклад судьи Т.В.М., а также объяснения представителей участвующих в деле лиц, Президиум установил следующее.

Открытое акционерное общество "Кирсановский сахарный завод "Кристалл" (далее - общество) обратилось в Арбитражный суд города Москвы с заявлением о признании недействительным решения Инспекции Федеральной налоговой службы N 43 по городу Москве (далее - инспекция N 43) от 04.05.2005 N 03-03/015 о привлечении общества к предусмотренной пунктом 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - Кодекс) ответственности за неуплату (неполную уплату) налога на добавленную стоимость в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) в виде взыскания штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога.

Данным решением обществу предложено уплатить 18130777 рублей налога на добавленную стоимость, 3626155 рублей штрафа, а также пени без указания суммы.

Решением Арбитражного суда города Москвы от 26.12.2005 в удовлетворении требования общества отказано.

Постановлением Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2006 решение суда оставлено без изменения.

Федеральный арбитражный суд Московского округа постановлением от 05.07.2006 названные судебные акты оставил без изменения.

Суды пришли к выводу об обоснованности привлечения общества к ответственности, так как в представленной им в инспекцию N 43 уточненной налоговой декларации за сентябрь 2004 года занижена налоговая база по налогу на добавленную стоимость на 18130777 рублей документально не подтвержденных налоговых вычетов (сумм налога на добавленную стоимость, уплаченных обществом контрагентам за приобретенные у них товары (работы, услуги)).

В заявлении, поданном в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации, о пересмотре в порядке надзора решения от 26.12.2005 и постановлений от 27.03.2006 и от 05.07.2006 общество указывает на их ошибочность, так как оно не совершало вменяемого ему правонарушения, повлекшего неуплату 18130777 рублей налога на добавленную стоимость. Тот же довод содержался в заявлении общества при обращении в суд первой инстанции.

Проверив обоснованность доводов, изложенных в заявлении и выступлениях присутствующих в заседании представителей участвующих в деле лиц, Президиум считает, что обжалуемые судебные акты подлежат отмене, дело - направлению на новое рассмотрение в суд первой инстанции по следующим основаниям.

Общество с 10.11.2004 состоит на налоговом учете в инспекции N 43. До этой даты общество находилось на налоговом учете в Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы N 2 по Тамбовской области (далее - инспекция N 2), в которую 20.10.2004 представило декларацию по налогу на добавленную стоимость за сентябрь 2004 года.

Общество 04.02.2005 представило в инспекцию N 43 уточненную декларацию по данному налогу за тот же период, в которой скорректировало отдельные показатели, отраженные в первоначально поданной декларации, указав в ней 10807931 рубль налога, исчисленного с подлежащих налогообложению операций (в ранее поданной декларации - 10811388 рублей), и 2241 рубль налога, исчисленного к уплате в бюджет за этот налоговый период по товарам, применение налоговой ставки 0 процентов по которым не подтверждено.

Показатели, характеризующие содержание и размер налоговых вычетов, в новой декларации не изменились (18130777 рублей и 63104 рубля).

Общая сумма налога на добавленную стоимость, исчисленная к уменьшению по уточненной декларации, составила 7383709 рублей, в первоначально поданной декларации - 7382493 рубля.

В целях проведения камеральной налоговой проверки уточненной налоговой декларации инспекция N 43 направила обществу требование от 15.02.2005 N 03-03/2768 о представлении в пятидневный срок копий книг покупок и продаж, выставленных поставщиками счетов-фактур, платежных поручений, подтверждающих оплату этих счетов-фактур, а также договоров на покупку, доставку и хранение товара, документов, определяющих источник средств на покупку товара, карточки счета по авансовым платежам, предупредив об ответственности за непредставление запрашиваемых документов, предусмотренной статьей 126 Кодекса.

Названные документы в полном объеме обществом представлены не были. Как следует из письма общества от 18.02.2005 N 197, оно направляло в инспекцию книги покупок и продаж за сентябрь 2004 года. Кроме того, в письме поясняются причины представления уточненной налоговой декларации и сообщается о проверке инспекцией N 2 первоначально поданной декларации. Последнее обстоятельство подтверждается письмом инспекции N 2 от 23.08.2005 N 08-18/02632.

В связи с непредставлением в установленный в требовании от 15.02.2005 N 03-03/2768 срок документов, подтверждающих налоговые вычеты, инспекция N 43 сочла неправомерным указание в декларации по налогу на добавленную стоимость за сентябрь 2004 года в качестве налоговых вычетов 18130777 рублей налога. Поскольку, по мнению инспекции N 43, общество не доплатило названный налог на данную сумму, она приняла решение от 04.05.2005 N 03-03/015, предложив обществу уплатить эту сумму налога и 3626155 рублей штрафа, исчисленного с нее.

Привлечение к ответственности в соответствии с пунктом 1 статьи 122 Кодекса обусловлено неуплатой или неполной уплатой сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия). Штраф в размере 20 процентов исчисляется от суммы налога, подлежащего уплате в бюджет.

Исключение из декларации по налогу на добавленную стоимость 18130777 рублей налоговых вычетов не приводит к автоматическому образованию недоимки на ту же сумму и не может быть квалифицировано в качестве не уплаченного (не полностью уплаченного) в бюджет налога, с суммы которого инспекцией N 43 исчислен штраф, поскольку согласно статье 173 Кодекса сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых вычетов общая сумма налога, исчисленная с определенной налогоплательщиком налоговой базы.

В уточненной налоговой декларации за сентябрь 2004 года исчисленная обществом сумма налога на добавленную стоимость составила 10807931 рубль с налоговой базы 107905760 рублей; инспекция N 43 вменила обществу 18130777 рублей налога.

Суды, отказывая в удовлетворении требования общества, допустили нарушение в применении положений статьи 122 Кодекса об ответственности налогоплательщика.

Высший Арбитражный Суд Российской Федерации в постановлении от 07.06.2005 N 1321/05 указал на недопустимость привлечения к налоговой ответственности налогоплательщика исходя из суммы налога, заявленной им в декларации в качестве налоговых вычетов.

В описательной части решения инспекции N 43 от 04.05.2005 N 03-03/015 содержится утверждение о нарушении обществом пункта 2 статьи 171 Кодекса, так как оно до 20.10.2004 - в срок, установленный для представления налоговой декларации, документально не подтвердило 18130777 рублей налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость.

Между тем к указанному сроку общество представило налоговую декларацию за сентябрь 2004 года в инспекцию N 2, осуществившую проверку этой декларации. Поэтому требует оценки довод общества о недопустимости при проведении мероприятий налогового контроля уточненной налоговой декларации вменения инспекцией N 43 упомянутой суммы налога, отраженной обществом в налоговой декларации в качестве налоговых вычетов и ранее проверенной иной инспекцией.

При новом рассмотрении дела суду также необходимо дать оценку доводам общества об обоснованности истребования инспекцией N 43 документов, не влияющих, по его мнению, на исчисление налога на добавленную стоимость, о возможности проведения камеральной проверки уточненной налоговой декларации на основании представленных книг покупок и продаж за сентябрь 2004 года, которые ведут покупатели и продавцы в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 02.12.2000 N 914 "Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость", о недопустимости содержащегося в оспариваемом решении инспекции N 43 требования об уплате 18130777 рублей налога на добавленную стоимость при наличии переплаты этого налога, отраженной в акте сверки расчетов налогоплательщика с бюджетом от 21.03.2005 N 20338, составленном инспекцией N 2 и обществом.

Таким образом, обжалуемые судебные акты нарушают единообразие в толковании и применении арбитражными судами норм права, поэтому в силу пункта 1 статьи 304 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации подлежат отмене.

Учитывая изложенное и руководствуясь статьей 303, пунктом 2 части 1 статьи 305, статьей 306 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации, Президиум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации постановил:

решение Арбитражного суда города Москвы от 26.12.2005 по делу N А40-57638/05-98-444, постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 27.03.2006 и постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 05.07.2006 по тому же делу отменить.

Дело направить на новое рассмотрение в Арбитражный суд города Москвы.

Приложение 4

Решение Арбитражного суда Приморского края от 29 октября 2004 г. N А51-14767/04 10-565 (Извлечение)

Постановлением Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 1 июня 2005 г. N Ф03-А51/05-2/1132 настоящее решение оставлено без изменения

Постановлением Арбитражного суда апелляционной инстанции Приморского края от 13 января 2005 г. N А51-14767\04 10-565 настоящее решение оставлено без изменения

Рассматривается заявление ОАО "Находкинский судоремонтный завод" о признании недействительным решения ИМНС РФ по г. Находка от 14.09.2004 г. N 4891 как несоответствующего действующему налоговому законодательству и нарушающему права налогоплательщика.

Резолютивная часть решения судом была оглашена 28 октября 2004 года, изготовление мотивированного решения откладывалось в соответствии со ст.176 АПК РФ.

В обоснование заявленных требований налогоплательщик сослался на то, что налоговой инспекцией необоснованно предприятие рассматривается как не имеющее отношения к предприятиям и организациям морского транспорта и поэтому не имеющего права на льготу по земельному налогу в соответствии с п.12 ст.12 Закона РФ "О плате за землю".

Заявитель считает, что при принятии решения налоговым органом необоснованно в его основу положен ведомственный нормативный акт - Общероссийский классификатор видов экономической деятельности, который не относится к законодательным актам о налогах и сборах и потому не регулирует налоговые правоотношения.

Более того, в нем (классификаторе) прямо указано, что он не учитывает такие классификационные требования, как". и ведомственная подчиненность хозяйствующих субъектов.". Следовательно, ОКВЭД не может служить основанием для отнесения предприятия к какой-либо отрасли или ведомству.

Оценка различных видов деятельности, которые осуществляются предприятием именно как предприятием водного транспорта налоговым органом по оспариваемому решению не давалась, хотя по требованиям инспекции налогоплательщиком были представлены все запрашиваемые документы.

Представители налоговой инспекции требования налогоплательщика не признали в полном объеме и основной довод заключается в том, что с 01.01.2003 г. ОАО "Находкинский судоремонтный завод" по видам экономической деятельности относится к предприятиям по производству и ремонту судов всех типов (подраздел "Строительство и ремонт судов" раздела "Обрабатывающее производство", код по ОКВЭД-35,1), в то время как деятельность водного транспорта отнесена к разделу 1 "Транспорт складское хозяйство и связь".

Следовательно, с 01.01.03 заявитель утратил право на освобождение от уплаты земельного налога по п.12 ст.12 Закона РФ "О плате за землю" и налог за 2004 год в сумме 4859069 руб. по срокам уплаты равными частями к 15.09.04 и 15.11.04 доначислен решением обоснованно.

Выслушав доводы представителей сторон, исследовав материалы дела и фактические обстоятельства настоящего спора, суд установил следующее.

29.06.2004 г. ОАО "Находкинский судоремонтный завод" представило в ИМНС РФ по г. Находка декларацию по земельному налогу за 2004 год, в которой по строке 100 "Код льготы" площадь 342757,6 кв. м. заявлена под кодом 3020300.

03.08.2004 г. налоговой инспекцией налогоплательщику было предложено внести уточнения в декларацию по данной строке для уточнения обоснования льготы.16.08.04 г. Обществом была представлена уточненная декларация, где в строке 100 указал код 3020338, который согласно кодам льгот по земельному налогу соответствует п.12 ст.12 Закона РФ "О плате за землю" от 11.10.91 N 1738-1 (с изменением и дополнением). Ещё ранее по требованию налогового органа от 12.07.04 г. N 14/23756 Обществом были представлены дополнительные документы, касающиеся прав на земельный участок в пределах границ его отведения с указанием площади участка.

Уточненная декларация налоговой инспекцией была проверена камерально и по результатам проверки было принято решение от 14.09.04 г. N 4891, которым предприятию был доначислен налог за 2004 год в сумме 4859069 руб. по срокам уплаты к 15.09.04 г. и 15.11.04 г. и было предложено внести необходимые исправления в бухгалтерский учёт.

Штраф по п.1 ст.122 НК РФ и пени не начислялись ввиду отсутствия события налогового правонарушения, так как сроки уплаты налога на день принятия решения не наступили.

Основанием для доначисления налога, как следует из решения, явилось неправомерное применение льготы по земельному налогу за 2004 год, по п.12 ст.12 Закона "О плате за землю", так как производственная деятельность ОАО "Находкинский судоремонтный завод" не является деятельностью организации морского транспорта.

В ходе судебного разбирательства налоговой инспекцией дополнительно были сделаны ссылки на разъяснения МНС РФ от 27.04.01 г. N ВТ-6-04/451, где судоремонтные заводы исключаются из категории льготных налогоплательщиков, а также на то, что Минтранс РФ подтверждал заявителя в качестве предприятия, относящегося к морскому транспорту, только за 2003 года.

Не согласившись с решением ОАО "Находкинский судоремонтный завод" обратилось в суд с заявлением о признании решения ИМНС РФ по г. Находка от 14.09.04 г. N 4891 недействительным.

Суд находит требования подлежащими удовлетворению, как обоснованные, в силу следующего.

Пунктом 12 статьи 12 Закона РФ "О плате за землю" установлено полное освобождение". предприятий, государственных учреждений" и организаций морского. транспорта" от уплаты земельного налога,". в том числе за земли, покрытые водой, и искусственно созданные территории.".

На дату принятия решения налоговым органом изменений, касающихся отмены данной льготы в Закон не вносилось.

Налоговым органом необоснованно в основу решения положен факт введения в действие с 01.01.03 г. Общероссийского классификатора видов экономической деятельности, где деятельность судоремонтных заводов отнесена к разделу "Обрабатывающее производство", поскольку этот классификатор не является нормативным актом, относящимся к законодательству о налогах и сборах, во-первых, и не определяет ведомственной подчиненности хозяйствующих субъектов, во-вторых.

Налогоплательщиком в материалы дела представлены Устав, лицензии, выданные Минтранс РФ, согласно которым Общество является многопрофильным предприятием, но основными видами его деятельности являются такие, как ремонт судов и их строительство, погрузо-разгрузочные операции, услуги водного транспорта, включающие в себя постановку судов к причалам Общества и осуществление буксировочных операций.

Указанные виды деятельности свидетельствуют о том, что ОАО "Находкинский судоремонтный завод" следует рассматривать как составную часть транспортного комплекса согласно как ранее действующему положению о Министерстве транспорта РФ, так и ныне действующему, которое утверждено постановлением Правительства РФ от 30.07.04 г. N 395 и введено в действие с 18.08.04 г.

Осуществление Обществом иных видов деятельности, не являющихся относимыми к морскому транспорту, не может рассматриваться как основание для утраты на освобождение от уплаты земельного налога, так как Закон не устанавливает каких-либо количественных показателей по объему услуг (работ) на морском транспорте относительно иных видов деятельности.

Налоговой инспекцией не оспорены факты оказания заявителем услуг (работ) по осуществлению буксировок морским транспортом, погрузо-разгрузочных работ в морском порту, а также деятельности по осуществлению швартования морских судов в морском порту (согласно лицензии) и наличия на балансе Общества в составе основных средств двух "плавдоков", двух буксиров и такого плавсредства, как нефтемусоросборщик.

Суд наличие данных основных средств рассматривает как доказательства осуществления Обществом услуг (работ), связанных с работой морского транспорта.

В ходе разбирательства налоговая инспекция никаким образом не опровергла довод налогоплательщика о том, что в составе спорного земельного участка 42599 кв. м. являются землями, используемыми для хранения материальных ценностей, заложенных в мобилизационный резерв, которые в соответствии п.13 ст.12 Закона РФ "О плате за землю" также освобождаются от уплаты налога. Данное обстоятельство суд расценивает как неполное выяснение обстоятельств при принятии оспариваемого решения налоговым органом.

Судом довод налогоплательщика со ссылкой на п.7 ст.3 НК РФ отклонен, поскольку противоречий и неясностей в действующем Законе РФ "О плате за землю" суд не установил.

Не приняты судом и доводы инспекции со ссылкой на разъяснения МНС РФ на то, что Минтранс РФ только до 2003 года подтверждал заявителя в качестве предприятия морского транспорта, так как разъяснения не являются обязательными к применению, если не соответствуют закону, а изменение позиции Минтранс РФ в вопросе обложения земельным налогом судоремонтных заводов ничем не подтверждено, чтобы суд мог дать какую-либо правовую ей оценку.

Поскольку суд не установил противоправных действий при исчислении земельного налога за 2004 год по уточненной декларации по земельному налогу, то решение в части необходимости внесения изменении в бухгалтерский учет и отчетность также является необоснованным.

Учитывая изложенное, суд решение ИМНС РФ по г. Находка от 14.09.04 г. N 4891 находит не соответствующим фактическим обстоятельствам, действующему Закону РФ "О плате за землю" и нарушающим права ОАО "Находкинский судоремонтный завод" как налогоплательщика, имеющему льготу по земельному налогу. В соответствии со ст.110 АПК РФ расходы по оплате госпошлины подлежат заявителю возмещению из федерального бюджета, руководствуясь ст. ст.167-170, 201 АПК РФ,

Суд решил:

Признать недействительным решение ИМНС РФ по г. Находка от 14.09.2004 г. N 4891 в части предложений уплаты земельного налога в сумме 4859069 руб. и внесения исправлений в бухгалтерский учет ОАО "Находкинский судоремонтный завод" как несоответствующего п.12 ст.12 Закона РСФСР N 1738-1 от 11.10.91 "О плате за землю".

Возвратить ОАО "Находкинский судоремонтный завод" госпошлину 1000 руб. (одна тысяча рублей) из федерального бюджета РФ, оплаченную по платежному поручению от 23.09.04 г. N 2413.

Справку на возврат госпошлины выдать после вступления решения в законную силу.

Решение подлежит немедленному исполнению, может быть обжаловано в установленном законом срок и порядке.

1. НК РФ часть1 от 31 июля 1998г. №146-ФЗ (изм. и доп. от 30 декабря 2006г.). п. 2 ст. 101 // СЗ РФ от 3 августа 1998г. №31. Ст. 3824; СЗ РФ от 1января 2007 №1 (часть 1) Ст. 39. [↑](#footnote-ref-1)
2. НК РФ. Ст. 107. [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговое право России: Учебник для вузов/ Отв. ред. д. ю. н.., проф. Ю.А. Крохина. - 2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2006. с 479. [↑](#footnote-ref-3)
4. Крохина Ю.А. с 480. [↑](#footnote-ref-4)
5. Крохина Ю.А. с 483. [↑](#footnote-ref-5)
6. НК РФ. ст. 3. [↑](#footnote-ref-6)
7. Крохина Ю.А. с 486. [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. - М.: Юристъ,2005г. с. 405. [↑](#footnote-ref-8)
9. НК РФ. Ст. 2. [↑](#footnote-ref-9)
10. . Крохина Ю.А. с 488. [↑](#footnote-ref-10)
11. Международный пакт о гражданских и политических правах (Нью-Йорк 19 декабря 1966г). п. 1ст. 14// Сборник действующих договоров соглашений и конвенций, заключенных с иностранными государствами, М.,1978г., вып. ХХХII, с. 44; Библиотечка Российской газеты вып. №22-23,1999г. [↑](#footnote-ref-11)
12. Конвенция Совета Европы ETS №005 "О защите прав человека и основных свобод". (Рим 4 ноября 1950г.) (изм. и доп. от 11мая 1994г.) п. 1. ст. 7. //СЗ РФ от 8 января 2001г. №2. Ст163. [↑](#footnote-ref-12)
13. Конституция РФ от 12 декабря 1993г. ч. 1ст. 49// Российская газета. 1993. №237. 25 декабря [↑](#footnote-ref-13)
14. Крохина Ю.А. с 491 [↑](#footnote-ref-14)
15. Пепеляев С.Г. с. 398 [↑](#footnote-ref-15)
16. Крохина Ю.А. с. 494 [↑](#footnote-ref-16)
17. Крохина Ю.А. с. 495. [↑](#footnote-ref-17)
18. Крохина Ю.А. С 496 [↑](#footnote-ref-18)
19. Постановление Конституционного суда РФ от 14 июля 2005г. № 9-П "По делу о проверке конституционности положений ст. 113 НК РФ в связи с жалобой гражданки Г.А. Поляковой и запросом Федерального Арбитражного Суда Московского округа" // СЗ РФ от 25 июля 2005г. №30 (часть II) Ст. 3200. [↑](#footnote-ref-19)
20. Журнал "Налоговые споры" за февраль 2006г С. 49 [↑](#footnote-ref-20)
21. Крохина Ю.А. с.. 516 [↑](#footnote-ref-21)
22. Пепеляев С.Г. с. 394 [↑](#footnote-ref-22)
23. Федеральный закон от 04. 11. 05 № 137 - ФЗ (в ред. от 27. 07.. 06г)"О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров" // СЗ РФ от 7 ноября 2005г. №45 Ст. 4585; СЗ от 31 июля 2006г. Ст. 3436. [↑](#footnote-ref-23)
24. Крохина Ю.А. с. 525. [↑](#footnote-ref-24)
25. Закон Российской Федерации от 27 апреля 1993г № 48 66-I, ст. 1,2 (в ред. от 14 декабря 1995г № 197-ФЗ)" Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан"// Собрание законодательных актов РФ 1993. Выпуск VIII; СЗ РФ от 18 декабря 1995г. № 51 Ст. 4970. [↑](#footnote-ref-25)
26. ФКЗ РФ от 21 июля 1994г №1-ФКЗ ст. 125 (в ред. от 5 апреля 2005г №2-ФКЗ)"О Конституционном суде Российской Федерации" // СЗ РФ. 25 июля 1994. №13. Ст. 1447; СЗ РФ от 11 апреля 2005г. №15. Ст. 1273 [↑](#footnote-ref-26)
27. Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. - М.: Статут,2005г. с. 219. [↑](#footnote-ref-27)
28. Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. "Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного суда РФ: Учеб. пособие. М.: ИД ФБК - ПРЕСС 2006г. с 210. [↑](#footnote-ref-28)
29. ФЗ РФ от 17 января 1992г. №2202-I (в ред. от 4 ноября 2005г.)"О Прокуратуре РФ"//Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ от 20 февраля 1992г. №8. Ст. 366; СЗ РФ от 7 ноября 2005г. № 45. Ст. 4586. [↑](#footnote-ref-29)
30. Федеральный закон от 04. 11. 05 № 137 - ФЗ (в ред. от 27. 07. 06г.)"О внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых положений законодательных актов Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию административных процедур урегулирования споров". [↑](#footnote-ref-30)
31. Журнал "Налоговые споры", статья "штрафы без суда: заживем по-новому", февраль 2006г. с. 60 [↑](#footnote-ref-31)
32. Пепеляев С. Г "налоги: реформы и практика". с 224. [↑](#footnote-ref-32)
33. Арбитражный процессуальный кодекс от 24 июля 2002 г. №95-ФЗ (в ред. от 27 декабря 2005г) ст - 91-92// СЗ РФ от 29 июля 2002г. №30 Ст. 3012. [↑](#footnote-ref-33)
34. Крохина Ю.А. с. 529. [↑](#footnote-ref-34)
35. ФКЗ РФ от 26 февраля 1997г. №1-ФКЗ. ст15 "Об уполномоченном по правам человека в РФ"//СЗ РФ от 3 марта 1997г. №9. Ст. 1011. [↑](#footnote-ref-35)
36. Крохина Ю.А. с 531. [↑](#footnote-ref-36)
37. Пепеляев С.Г. "Налоги: реформы и практика". с. 225. [↑](#footnote-ref-37)