**ВВЕДЕНИЕ**

Налоги и государство - явления взаимосвязанные: государство не может существовать без системы налогообложения, в то же время существование налогов без государства также является невозможным. Возникновение налогов относят к периоду становления первых государственных образований, когда появляется товарное производство, формируется государственный аппарат - чиновники, армия, суды. Появление налогов связано с самыми первыми общественными потребностями, так как государству всегда необходимы денежные средства: для ликвидации стихийных бедствий, строительства дорог, поддержания общественного порядка. И именно налоги являются инструментом мобилизации денежных средств для возможности выполнения государством лежащих перед ним задач.

Роль налогов в современном государстве так же велика, они составляют основу доходной части государства, что позволяет ему осуществлять свои функции в полном объеме

Налоговый метод стал главным в формировании доходов государственной казны. Более 80% доходов бюджетной системы составляют платежи, входящие в налоговую систему.[[1]](#footnote-1) Налоги и иные обязательные платежи активно используются государством и местным самоуправлением при управлении различными сферами общественной жизни.

Следует подчеркнуть, во всех странах с рыночной экономикой налоги признаются основным источником доходной части бюджетов. Данный вывод подтверждают цифры. Так, Россия в 2006 г. запланировала пополнить доходную часть федерального бюджета за счет взимания налогов на сумму 5046058500,00 руб.[[2]](#footnote-2) В США 70% доходов федерального бюджета составляют налоговые поступления, в Великобритании и Японии - более 80% и 85% соответственно. Приведенные данные свидетельствуют о том, что налоги являются необходимым механизмом для аккумулирования государством денежных средств.

Требуемые суммы налогов государство должно собирать со всех физических и юридических лиц, объявленных им своими налогоплательщиками. Но еще ни одно государство не смогло достичь этой цели исключительно методом убеждения.

Дипломная работа посвящена одной из наиболее часто встречающейся на сегодняшний день тем - это налоговые правонарушения и ответственность за их совершение.

Актуальность темы настоящей работы определяется значитель­ными изменениями, которые в последнее время произошли в правовом регулировании налоговой ответственности в связи с совершением налогового законодательства. Современный уровень развития российского общества, существование рыночных отношений, интеграция нашей страны в международное со­общество потребовали коренного изменения отечественного законодательства, в том числе налогового. Это нашло отражение в вступившей в силу с 1 января 1999 года части первой Налогового Кодекса Российской Федерации, положения которая ознаменовала очередной этап в развитии отечественного налогового законодательства, его выход на новый качественный уровень - уровень кодифицированного акта, обобщившего на тот момент многочисленные и разрозненные нормы данной подотрасли права.

**Объектом** исследования являются правоотношения, возникающие в процессе применения ответственности за налоговые правонарушения.

**Предметом исследования –** налоговые правонарушения**,** обладающие специфическими чертами и возможностями в условиях современнойюридической действительности

**Теоретическая и методологическая основа.** Теоретическую, методологическую и инфор­мационную основу настоящей работы составляют труды Кустовой М.В., Ногиной А.О., Брызгалина А.В. и многих других авторов.[[3]](#footnote-3)

Нормативной базой послужили законодательные акты Российской Федерации, отдельные подзаконные акты, как действующие, так и утратившие силу, также использованы постановления Пленума Верховного Суда РФ.

**Цель и задачи**. Целью и задачей настоящего исследования является содействие совершенствованию законодательства и правоприменительной практики в сфере налоговых правонарушений и ответственности за их совершение, для предоставления наиболее полной и справедливой защиты всем участникам налоговых пра­воотношений.

Указанная цель достигается решением следующих задач:

1. Изучить налоговые правонарушения в процессе анализа составов налоговых правонарушений с указанием проблемы их правоприменения.
2. Произвести разграничения налоговых правонарушений, налоговых преступлений и административных правонарушений, направленных против налоговой системы.
3. Рассмотреть налоговую ответственность как разновидность юридической ответственности с перечислением основных принципов привлечения к налоговой ответственности, в том числе и принципа справедливости налоговой ответственности.

**Методология.** Поставленные задачи решаются общими и специальными методами исследо­вания. Широко используются логический методы, структурный анализ и синтез, ситуационное моделирование, сравнительный анализ.

**Научная новизна определяется:**

1. Отсутствием комплексных системных работ, рассматривающих налоговые правонарушения вместе с налоговой ответственностью в российской юридической науке.
2. При наличии большого количества научных работ связанных с налоговыми правонарушениями и ответственностью за их совершение, которые исследуют различные аспекты данного вопрос, можно говорить о становлении и разработке теории налоговой ответственности.

**Положения, выносимые на защиту**. На защиту дипломной работы выносятся следующие положения:

1. Дается развернутое понятие налогового правонарушения, а именно

- это нарушение норм законодательства о налогах и сборах, отрасли законодательства, регулирующей исключительно правоотношения в сфере налогообложения, поэтому налоговое правонарушение определяется как виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым Кодексом РФ установлена ответственность.

2. Налоговым кодексом РФ установлен специальный порядок привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение, который значительно отличается от порядка привлечения к административной ответственности. Различаются, в частности, сроки давности привлечения к ответственности и взыскания санкций, порядок производства по делам о налоговых и административных правонарушениях.

Элементы состава налогового правонарушения и отдельные виды налоговых правонарушений будут подробно охарактеризованы нами в дипломной работе в главах 1 и 3 работы.

3. В современном налоговом законодательстве, где основополагающим нормативным актом является Налоговый кодекс РФ, отсутствует нормативное определение налоговой ответственности. Однако анализ норм Налогового кодекса РФ позволяет определить этот вид ответственности следующим образом.

Налоговая ответственность - это применение к лицу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов).

Следует отметить, что среди правоведов нет единого мнения по вопросу о том, можно ли выделить ответственность за совершение налоговых правонарушений в качестве самостоятельного вида юридической ответственности. И одной из причин дискуссионности этого вопроса является отсутствие законодательного определения налоговой ответственности.

Ответственность за налоговые правонарушения соответствует всем основным признакам юридической ответственности и при этом имеет ряд специфических, только ей присущих особенностей. Во второй главе мы рассмотрим ее характеристики более подробно.

4. Определяются принципы налоговой ответственности, которые являются основополагающими началами, исходными идеями, отражающие ее обстоятельную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений

**Научная и практическая значимость.**

Помимо изложенных положений, выносимых на защиту, в настоящей работе сформулирован ряд подходов к толкованию и применению правовых норм, а также ряд предложений по изменению и дополнению действующего российского законо­дательства.

Так, с учетом выносимых на защиту положений о налоговых правонарушениях и о необходимости применения налоговых санкций к соответствующим нарушениям, предлагается дальнейшее развитие института ответственности за налоговые правонарушения, особенно с учетом того, что те вопросы, на которые Налоговый кодекс не дал окончательных ответов, со вступлением в силу Кодекса об административных правонарушениях обозначились еще острее, в том числе о правовой природе ответственности за налоговые правонарушения и о месте ответственности должностных лиц юридических лиц за допущенные правонарушения в сфере налоговых правоотношений.

В связи с этим целесообразно рассмотреть возможные пути развития и совершенствования института ответственности за налоговые правонарушения.

**Теоретическое и практическое значение** исследования определяются его актуальностью, новизной и аргументированными выводами и предложениями.

В теоретическом плане положения и выводы содержащиеся в работе могут быть использованы: в дальнейших теоретических исследованиях, связанных с проблемой налоговой ответственности в частности в теории налогового права; в нормотворческой деятельности, как при разработке нормативных актов, так и с целью устранения выявленных пробелов и недостатков; в правоприменительной деятельности судебных органов, деятельности иных субъектов правоотношений.

Практическая значимость работы состоит в том, что выводы и предложения, содержащиеся в ней, могут быть использованы для более совершенного нормативно- правового моделирования налоговой ответственности компетентными субъектами правотворчества, а так же в процессе толкования и реализации правовых актов. Основные положения дипломного исследования являются важной базой для повышения правосознания и правовой культуры общества должностных лиц, усиление активности граждан и их коллективов.

**Структура дипломной работы.** Дипломная работа состоит из введения, 3-х глав, включающих в себя два, три параграф, заключения, списка использованной литературы и 5 приложений.

**1. НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ И ЕГО ЮРИДИЧЕСКОЕ ЗНАЧЕНИЕ**

**1.1. Понятие, признаки и элементы состава налогового**

**правонарушения**

В теории права общепризнанно, что в основе любого вида юридической ответственности лежит факт противоправного поведения, которое воплощается в нарушении правовых норм и предписаний, исполнение которых охраняется и обеспечивается мерами государственно-правового принуждения.[[4]](#footnote-4) Иными словами, основанием для применения мер государственно-правового принуждения является противоправное поведение обязанного субъекта.

Налоговое правонарушение - это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие и бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое установлена ответственность в соответствии с НК РФ.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных юридических признаков налогового правоотношения.

Во-первых, противоправное деяние – налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающие нормы законодательства о налогах и сборах. Налоговым правонарушением считается только деяния, предусмотренное законодателем о налогах и сборах. Следовательно, деяния, содержащие признаки составов правонарушений, перечисленные гл.16 и 18 НК РФ, но не нарушающие законодательства о налогах и сборах, не могут относиться к налоговым правонарушениям. Противоправное деяние может совершаться в форме действия (например, отказ предоставлять налоговым органам необходимые сведения и т.д.) или бездействия (например, непредставление в налоговые органы отчеты и другие).

Во-вторых, виновность – налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах НК РФ, определяющих состав правонарушений. Отсутствие вины в действиях лица, даже если эти действия противоправны, исключает применение санкций. Например, непредставление налоговой декларации в установленный законом срок в результате тяжелой болезни налогоплательщика не влечет взыскания штрафа, так как налогоплательщик не виновен в допущенном им нарушении требований нормативного акта.

В-третьих, деяние, влекущее вредные последствия (нарушение прав, нанесение ущерба и т.п.), причем между деянием и вредными последствиями должна быть причинно-следственная связь. Например, для применения п.1 ст.112 НК РФ должно быть установлено, что неуплата налога (результат) была вызвана занижением налоговой базы или иным неправомерным деянием (причина).

В-четвертых, наказуемость деяние – совершение налогового деликта влечет для нарушителя негативные последствие в виде налоговых санкций. Наказуемость является формальным признаком, поскольку налоговым правонарушением признается противоправное деяние фискально-обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена НК РФ.

Указанные признаки свойственны всем правонарушениям налогового законодательства. Однако у каждого конкретного нарушения есть свой собственный фактический состав, который является основанием юридической ответственности.

По своему характеру и направленности все налоговые правонарушения условно могут быть подразделены на четыре обособленные группы:

1. Нарушения, связанные с неисполнением обязанностей в связи с налоговым учетом (ст. 116-117 НК РФ)

2. Нарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и представлением в налоговые органы налоговых деклараций (ст. 119-120 НК РФ)[[5]](#footnote-5)

3. Нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. 122, 123 НК РФ)

4. Нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности налоговых администраций (ст. 125-129.1 НК РФ)

В *зависимости от объекта* можно выделить два основных вида налоговых правонарушений:

а) правонарушения, посягающие на налоговые отношения, связанные с непосредственным осуществлением налоговых изъятий и непосредственно влекущие финансовые потери государства;

б) правонарушения, посягающие на отношения, обеспечивающие соблюдение установленного порядка управления в сфере налогообложения.[[6]](#footnote-6)

*По непосредственному объекту* состава налоговых правонарушений можно выделить правонарушения, посягающие на:

- материальные фискальные права государства, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие уплату или изъятие налога;

- процессуальные фискальные права государства, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие учет налогоплательщиков, производство налогового контроля, осуществление производства по делам о налоговых правонарушениях.[[7]](#footnote-7)

Определяя систему нарушений законодательства о налогах и сборах в зависимости от направленности деяний можно выделить:

- правонарушения против системы налогов;

- правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков;

- правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности;

- правонарушения против контрольных функций налоговых органов.

- правонарушения против системы налогов;

- правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков;

- правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика;

- правонарушения против исполнения доходной части бюджетов;

- правонарушения против контрольных функций налоговых органов;

- правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;

- правонарушения против обязанности по уплате налогов.[[8]](#footnote-8)

Глава 16 НК РФ устанавливает меры ответственности только в отношении обязанных участников налоговых отношений, то есть в отношении тех, которые так или иначе, но в конечном итоге несут обязанности перед бюджетной системой государства. Это налогоплательщики, налоговые агенты, а также иные обязанные лица. Никаких специальных мер ответственности в отношении представителей государства НК РФ не установлено. Поэтому представляется, что анализ видов налоговых правонарушений следует осуществлять именно в тех рамках гл. 16 НК РФ, которые и определил законодатель.

**Предметом** правового регулирования законодательством о налогах и сборах является шесть видов самостоятельных налоговых отношений:

отношения по установлению налогов и сборов;

отношения по введению налогов и сборов;

отношения по взиманию налогов и сборов;

отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;

отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Существуют режимы, образуемые нормами законодательства о налогах и сборах, которые в своей совокупности обусловлены необходимостью нормального и эффективного функционирования налоговой системы.

Во-первых, это режим общерегулятивный, состоящий из общерегулятивных норм, которые непосредственно регулируют взимание (исчисление и уплату) налогов и сборов.

Во-вторых, это обеспечительно-охранительный режим, состоящий из обеспечительно-охранительных норм, которые регулируют отношения связанные с налоговым контролем и налоговой отчетностью

В-третьих, это принудительно-охранительный режим, состоящий из принудительно охранительных норм, регулирующих применением мер государственно-правового принуждения в налоговой сфере.

Очевидно, что действие общерегулятивных и обеспечительно-охранительных норм налогового законодательства объективно не может осуществляться без норм, относящихся к принудительно-охранительному режиму. Данные нормы образуют в своем многообразии, единстве и взаимодействии определенную систему мер государственно-правового принуждения. Причем представляется, что это именно система, а не просто набор или совокупность каких-то определенных санкций.

Особое место в системе мер государственно-правового принуждения в налоговой сфере занимают меры налогового взыскания (меры ответственности в налоговой сфере), которые и является предметом настоящего исследования.

Предназначение системы налоговых правонарушений - обеспечить надлежащее исполнение обязанными лицами возложенных на них обязанностей, то есть каждый, предусмотренный законом вид налогового правонарушения и соответствующая мера ответственности за его совершение, должны обеспечивать ту или иную обязанность обязанного лица. В противном случае, может сложиться ситуация, когда законодательством будет предусмотрена определенная обязанность, а обеспечительные меры ответственности за ее неисполнение будут не предусмотрены, что неизбежно повлечет для существующего правопорядка негативные последствия.

Классификация налоговых правонарушений производится по различным критериям: *объекту, объективной стороне, субъекту и субъективной стороне.*

В соответствии с представлениями теории права объектом правонарушения является то на что оно направлено, т.е. те ценности и блага, которым нанесен ущерб.[[9]](#footnote-9) В первую очередь это, конечно же, общественные отношения, регулируемые и охраняемые правом.[[10]](#footnote-10)

*В зависимости от объекта налогового правонарушения, можно выделить* налоговые правонарушения, направленные против системы отношений по взиманию (уплата, перечисление) налогов, которые наносят непосредственный имущественный ущерб по формированию доходной части бюджетной системы: неуплата или неполная уплата налогов (ст. 122 НК РФ), невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ).[[11]](#footnote-11)

В качестве *объекта* данных видов налоговых правонарушений выступает посягательство на материальные фискальные права государства.

- налоговые правонарушения, направленные против системы отношений налогового контроля, которые наносят своего рода организационный ущерб, так как в результате их совершения, налоговые органы не могут полноценно осуществлять свои контрольный функции: нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ), уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст.118 НК РФ), непредставление налоговой декларации (ст.119 НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст.120 НК РФ), несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст.125 НК РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст.126 НК РФ), ответственность свидетеля (ст.128 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, даче заведомо ложного заключения или осуществления заведомо ложного перевода (ст.129 НК РФ), неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст.129.1 НК РФ).[[12]](#footnote-12)

***Субъектом*** правонарушения является лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию.

Субъекта налогового правонарушения характеризуют свойства, позволяющие применить меры ответственности. Эти свойства различны для физических и юридических лиц. Так, признак достижения лицом установленного законом возраста свойствен только физическим лицам. Поэтому для четкого установления характеристик субъектов нарушений налогового законодательства, прежде всего, выделяют группы субъектов: физические лица и юридические лица.[[13]](#footnote-13)

Физические лица как субъекты нарушений налогового законодательства подразделяются на две категории.

К первой относятся те, которые участвуют в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов; ко второй — те,  
которые участвуют в этих отношениях в качестве должностных лиц.

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

Можно сделать вывод, что субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства является вменяемое лицо, достигшее  
16-летнего возраста. В установленных законом случаях субъект может  
характеризоваться дополнительными признаками (статус должностного  
лица и т.п.).

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

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

***Субъективный состав*** налоговых правонарушений можно классифицировать на следующие виды:

- налоговые правонарушения, совершаемые только физическими лицами: ответственность свидетеля (ст.128 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, даче заведомо ложного заключения или осуществления заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ);

- налоговые правонарушения, совершаемые только организациями: грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);

- налоговые правонарушения, совершаемые как физическими лицами, так и организациями: нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ), уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ), непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ), неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

В зависимости от статуса субъекта, совершившего налоговое правонарушение, можно выделить:

- налоговые правонарушения, совершаемые только налогоплательщиками: нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ), уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ), непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);

- налоговые правонарушения, совершаемые только налоговыми агентами: невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ);

- налоговые правонарушения, совершаемые иными обязанными лицами: непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ), ответственность свидетеля (ст. 128 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, даче заведомо ложного заключения или осуществления заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ), неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

В зависимости от внешнего выражения противоправного деяния, а именно, в зависимости от наличия действий или бездействия в объективной стороне налогового правонарушения, можно выделить:

- налоговые правонарушения, совершаемые в результате действия;

- налоговые правонарушения, совершаемые в результате бездействия;

- налоговые правонарушения, совершаемые в результате совокупности действий и бездействия.[[14]](#footnote-14)

В зависимости от того, учитываются ли привлечении к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах того или иного лица последствия совершенного им правонарушения, последние подразделения на материальные и формальные.

За налоговые правонарушения с материальным составом ответственность может наступить только при наличии негативных последствий, возникающих в результате деяния правонарушителя. Именно поэтому при квалификации налогового правонарушения с материальным составом, необходимо установить причинную связь между деянием и наступлением негативных общественно вредных последствий. При отсутствии причинной связи между деянием и последствиями привлечение лица к ответственности не представляется возможным.

К налоговым правонарушениям с материальным составом можно отнести: уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ); непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ); грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы (п. 3 ст. 120 НК РФ); неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ); невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ).

К налоговым правонарушениям с формальным составом можно отнести: нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ); нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ); грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, не повлекшее занижение налоговой базы (п. 1, п. 2 ст. 120 НК РФ); несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ); непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ); ответственность свидетеля (ст. 128 НК РФ); отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, даче заведомо ложного заключения или осуществления заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ); неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

Некоторые авторы предлагают и иные основания классификации составов налоговых правонарушений, например, в зависимости от степени общественной опасности, подразделяет составы налоговых правонарушений на основной (простой), квалифицированный и привилегированный.[[15]](#footnote-15)

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что налоговым правонарушением считается только деяния, предусмотренное законодательством о налогах и сборах, никакое другое деяние налоговым правонарушением признано быть не может. Кроме этого как уже говорилось выше, деяния, содержащие признаки составов правонарушений, перечисленные гл.16 и 18 НК РФ, но не нарушающие законодательства о налогах и сборах, не могут относиться к налоговым правонарушениям.

Не смотря на то, что законодатель оставил без внимания проблемы систематизации видов налоговых правонарушений, не осуществляя группировки составов нарушений по тому или иному признаку, он все таки сделал исключение к одному из таких видов ответственности как ответственность банков за нарушения налогового законодательства, совершенные в связи с обслуживанием клиентов-налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, приведя конкретные примеры в налоговом законодательстве.

То обстоятельство, что налоговые органы до сих пор не могут четко провести различие между субъектным составом налоговых правонарушений по ст.126 и ст.129.1 НК РФ, о чет ярко свидетельствует судебно-арбитражная практика (постановление ФАС ВСО от 26.08.2002 N А33-3529/02-С3-Ф02-2417/02-С1, от 19.09.2002 N А33-3669/02-С3-Ф02-2729/02-С1), говорит о некачественности и непроработанности положений гл.16 НК РФ.

Кроме этого, не представляется возможным, точно указать какие деяния по конкретным статьям НК РФ совершаются в результате действия или бездействия, так практически по каждой статье конкретное деяние может быть совершено как в качестве действия, так или бездействия. Например, по ст. 120 "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов" отсутствие первичных документов или счетов-фактур свидетельствует о бездействии правонарушителя, который не исполнил свои обязательства по их оформлению и сохранению, однако неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, совершается уже в форме действия.

Также и по ст. 128 НК РФ "Ответственность свидетеля" неявка лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, совершается в форме бездействия, в то же время как дача заведомо ложных показаний тем же свидетелем, совершается уже в форме действия.

Однако, не смотря на свои высказывания, представляется, что для рассмотрения основных положений применения ответственности, за совершение налоговых правонарушений, выше представленные виды и основания полностью раскрывают все их видовое многообразие.

**1.2. Разграничение налоговых правонарушений, налоговых**

**преступлений и административных правонарушений,**

**направленных против налоговой системы.**

Совершаемые в обществе правонарушения не однородны по своему характеру, однако по степени общественной опасности и юридическому оформлению теория права объединяет их в две группы: преступления и проступки.[[16]](#footnote-16)

В сфере налоговых правоотношений, в зависимости от степени общественной опасности, все правонарушения можно подразделить на налоговые преступления (меры ответственности, за которые предусмотрены нормами уголовного права) и правонарушения, которые не имеют характера налогового преступления.

Среди оснований привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах можно выделить:

налоговые правонарушения;

нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (налоговые проступки);

преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах (налоговые преступления).[[17]](#footnote-17)

Термин "налоговое правонарушение" может использоваться и пониматься в двух смыслах - в "широком" и "узком".

Налоговое правонарушение в "широком" смысле представляет собой любое виновное наказуемое противоправное деяние, совершенное в сфере налогообложения, выражающееся в нарушении норм законодательства о налогах и сборах и налогового законодательства в целом, вне зависимости от того, нормами какой отрасли законодательства установлена конкретная ответственность за совершение такого противоправного деяния.

В сфере налогообложения можно выделить три вида налоговых правонарушений:

1) налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена НК РФ;

2) административные правонарушения в сфере налогообложения (налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена КоАП РФ);

3) уголовные правонарушения (преступления) в сфере налогообложения (налоговые преступления, ответственность за совершение которых установлена УК РФ).

Таким образом, основным критерием разграничения налогового, административного и уголовного правонарушений, выступает то, каким нормативно-правовым актом установлена ответственность за совершение такого правонарушения - налоговым, административным либо уголовным законом.[[18]](#footnote-18)

Одним из основных показателей степени и характера общественной опасности налоговых преступлений является посягательство на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность всех граждан уплачивать налоги.[[19]](#footnote-19) Общественная опасность налоговых преступлений заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.[[20]](#footnote-20)

В российском уголовном законодательстве предусмотрено три вида налоговых преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов и сборов:

-уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физических лиц (ст.194 УК РФ)

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физических лиц (ст.198 УК РФ)

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст.199 УК РФ)

Общественная опасность налоговых преступлений определяется высокой значимостью налогов в хозяйственной деятельности общества.[[21]](#footnote-21)

Налоговые преступления, в отличие от налоговых проступков, не просто наносят ущерб и вред бюджетной системе государства, а вообще создают угрозу ее существования.

Таким образом, налоговые правонарушения, не являющиеся налоговыми преступлениями, представляют меньшую общественную опасность и закрепляются не УК РФ, а иными актами отраслей права. Кроме того, они влекут за собой не наказание (как преступления), а взыскания.

Имеются существенные отличия и по порядку привлечения к ответственности за совершение налоговых преступлений и иных налоговых правонарушений, поскольку производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, ведется в порядке, установленном уголовно-процессуальным законодательством (п.2 ст.10 НК РФ).

Так же нельзя не учитывать, что и нормы гражданского законодательства, при нарушении законодательства о налогах и сборах, так же предусматривают санкции, призванные обеспечить соблюдение правопорядке в сфере гражданского оборота. Так, из положений п.2 ст.61 Гражданского кодекса РФ (далее по тексту - ГК РФ) следует, что неисполнение налогоплательщиком - юридическим лицом своих обязанностей по уплате налогов, по ведению бухгалтерского учета, по составлению отчетов о финансово-хозяйственной деятельности и предоставлению, налоговым органам, необходимых для исчисления и уплаты налогов документов и сведений, может выступить основанием для его ликвидации по иску налогового органа (постановления Президиума ВАС РФ от 21.12.1995 N 6558/95, от 18.02.1997 N 4813/96 и др.).

Гражданско-правовая ответственность характерна для отношений юридически равных сторон и при неравенстве субъектов отношений, какая-либо ответственность не может иметь гражданско-правового характера.[[22]](#footnote-22) Меры гражданской ответственности не направлены непосредственно на обеспечение соблюдения налогового законодательства, но косвенно влияют на законность в сфере налогообложения.[[23]](#footnote-23)

Таким образом, думается, что правонарушения, совершаемые в сфере налоговых правоотношений, по степени общественной опасности и иным критериям, можно разделить на налоговые правонарушения, имеющие уголовно-правовую природу и налоговые правонарушения, которые таковой не имеют, т.е. налоговые преступления и иные налоговые правонарушения.

В процессе установления содержания и правовой природы некриминальных налоговых правонарушений возникает проблема соотношения тех налоговых правонарушений, ответственность за совершение которых установлена как нормами НК РФ, так и нормами КоАП РФ.

Так, ответственность за совершение налоговых правонарушений, регулируемая нормами НК РФ установлена в гл. 16 "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение" и гл. 18 НК РФ "Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение".

Ответственность за совершение административных правонарушений в сфере налогообложения установлена в некоторых статьях гл.14 КоАП РФ "Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг" (ст. ст. 15.3, 15.4, 15.5, 15.6, 15.7, 15.8, 15.9, 15.10), а также в одной из норм гл. 16 КоАП РФ "Административные правонарушения в области таможенного дела (нарушения таможенных правил)", а именно в ст. 16.22 КоАП РФ "Нарушение сроков уплаты налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ".

В этой связи следует отметить, что вопрос о соотношении правовой природе, а также стройной и последовательной классификации этих некриминальных налоговых правонарушений, до сих пор в научной литературе не определен.

В содержание непосредственно налоговой ответственности включается:

ответственность за совершение собственно (выделено авторами) налоговых правонарушений;

ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу;

ответственность за нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах[[24]](#footnote-24).

Непосредственно налоговые правонарушения - это только те правонарушения, ответственность за которые установлена соответствующими статьями гл. 16 НК РФ.[[25]](#footnote-25)

Основным отличием налогового правонарушение в его "узком" смысле выступает фактор правового источника, в котором юридически закреплен порядок применения предусмотренных за такое противоправное деяние мер государственного воздействия- иначе говоря, "фактор правовой природы ответственности".

Налоговое правонарушение в "узком" смысле представляет собой виновно совершенное в сфере налогообложения противоправное (т.е. в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за совершение которого установлена юридическая ответственность законодательством о налогах и сборах (НК РФ)[[26]](#footnote-26)

При этом вышеуказанные налоговые правонарушения в свою очередь делятся на:

а) общие налоговые правонарушения (налоговые правонарушения налогоплательщиков, налоговых агентов, экспертов, переводчиков, специалистов)

б) специальные налоговые правонарушения (налоговые правонарушения банков)[[27]](#footnote-27).

Анализируя сущность ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, можно сказать, что "неоднородность правовой природы ответственности по НК РФ" привела к выделению самим законодателем двух видов ответственности по налоговому законодательству:

ответственность за налоговые правонарушения;

ответственность за иные предусмотренные налоговым законодательством нарушения.[[28]](#footnote-28)

Под налоговыми правонарушениями понимаются нарушения, посягающие на имущественные интересы государства, связанные с неуплатой (неперечислением) налоговых платежей. Все остальные налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ, характеризуются как чисто административные.

К налоговым правонарушениям относит только те правонарушениям, которые "касаются налоговой системы непосредственно".[[29]](#footnote-29)

Некриминальные налоговые правонарушения в области налогов и сборов, совершенные должностными лицами регулируется нормами КоАП РФ (ст.15.3,15.4,15.5,15.6,15.7,15.8,15.9), охватываются понятием административного правонарушения и какого-либо самостоятельного терминологического обозначения не имеют.

Некриминальные налоговые правонарушения, совершаемые организациями, предпринимателями и физическими лицами, выступающими в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц, регулируются нормами НК РФ и, в соответствии со ст. 106 НК РФ, носят наименование - налоговые правонарушения.

Данное обстоятельство и является причиной неоднозначного подхода как к категории налоговой ответственности вообще, так и к категории налогового правонарушения в частности.

Во-первых, одним из основных признаков, указывающих на однородность административных и налоговых правонарушений, является общая сфера правового регулирования и однородность тех общественных отношений, для нормального и эффективного функционирования которых и предназначены данные меры ответственности.

Во-вторых, в теории административного права обязательными признаками административного правонарушения являются общественная опасность, противоправность, виновность, наказуемость.[[30]](#footnote-30) Те же самые признаки характерны и для налоговых правонарушений.

Если произвести сравнительный анализ, то можно прийти к выводу что:

Административное правонарушение - это посягающее на общественные отношения антисоциальное деяние, которое повлекло или могло повлечь наступление вредных последствий.

Деяние, в данном случае, представляет собой единство физического и психического, т.е. это осознанный, волевой акт человеческого поведения, выраженного в подконтрольном сознанию мотивированном действии или бездействии, предусмотренного конкретной статьей КоАП РФ. Оно включает в себя цель, средства, результат и сам процесс деяния, а также охватывает такие личностные категории, как мотивы, ценностные ориентации, психологическое отношение к содеянному.[[31]](#footnote-31)

Действие - это активное невыполнение правового предписания в виде обязанности или законного требования; нарушение конкретного запрета, правила, нормы, стандарта.

Бездействие - это пассивное поведение, выражающееся в не совершении лицом тех действий, которые оно должно было и могло совершить в силу лежащих на нем обязанностей.

Сущностью административного правонарушения составляет именно его общественная опасность,[[32]](#footnote-32) так как любой административный проступок, посягая на установленный порядок, причиняет ему тот или иной вред, нарушает упорядоченность, согласованность, гармоничность управленческих отношений. При этом нежелательный результат может проявляться как в реальном вреде, так и в создании условий для наступления вреда.[[33]](#footnote-33)

Также и налоговое правонарушение представляет собой акт поведения, выражающийся в действии или бездействии (под бездействием здесь понимается воздержание от действий, когда налоговый закон предписывает их совершение).

НК РФ не определяет налоговое правонарушение как общественно опасное деяние, однако это не означает, что признак общественной опасности не присущ налоговым правонарушениям. Направленность налоговых правонарушений против определенной группы общественных отношений свидетельствует о наличии у них такого признака. Деяние, совершенное в нарушение законодательства о налогах и сборах, имеет объектом посягательств отношения, регулируемые этим законодательством, а именно властные отношения по исчислению и уплате налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля.

Налоговое правонарушение считается совершенным в нарушение законодательства о налогах и сборах, если оно выразилось:

- в неисполнении обязанностей, предусмотренных НК РФ и иными законодательными актами (например, в невыполнении налогоплательщиком обязанности уплачивать налоговый платеж в бюджет, в невыполнении налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов);

- в нарушении установленных запретов или предписаний (например, в несоблюдении порядка владения, пользования и (или) распоряжению имуществом, на которое был наложен арест).

2. Административное правонарушение - это противоправное деяние, которое нарушает нормы административного и иных отраслей права и отраслей законодательства. Противоправность означает, что действием или бездействием нарушаются установленные правила в определенных сферах общественной жизни, т.е. противоправность состоит в том, что определенное лицо совершает действие, запрещенное нормой права, или не совершает действия, предписанного правовыми нормами.[[34]](#footnote-34)

В сфере налоговых правоотношений, налоговое правонарушение также представляет собой нарушение запретов, или невыполнение обязанностей, которые закреплены в нормах законодательства о налогах и сборах. Суть данного признака для налоговых правонарушений не только прямо изложена в ст. 106 НК РФ, но там же и раскрыта - "в нарушении законодательства о налогах и сборах".

3. Административное правонарушение - это виновное деяние, то есть деяние волевое, сознательное. Отношение самого правонарушителя к нему порицаемо.

Необходимо отметить, что виновность необходимый признак административной ответственности. Только виновное (умышленное или неосторожное) нарушение субъектом своих правовых обязанностей влечет административную ответственность. Данное положение КоАП РФ отвергает возможность объективного вменения, т.е. привлечения к административной ответственности без учета наличия вины. Виновность в административно-правовом смысле предполагает определенное психическое отношение лица к своему поведению и его последствиям.[[35]](#footnote-35)

НК РФ также в ст. 106 рассматривает налоговое правонарушение в качестве виновного деяния. Это означает, что противоправное деяние не только объективно носило противоправный характер, но и осознавалось (либо должно было осознаваться) совершившим его лицом как противоправное. Кроме того, свойства и особенности виновности подробно рассматриваются в п. 6 ст. 108, п.п. 2 ст. 109, ст. 110, ст. 111, ст. 122 НК РФ. Так, согласно ст. 110 НК РФ, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Также и деяние, совершенное лицом, не способным выработать адекватное субъективное отношение к содеянному (п.п. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ), либо деяние, совершение которого не зависело от воли лица и было обусловлено внешними причинами (п.п.1 п.1 ст.111 НК РФ), не может быть признано правонарушением. Необходимо также отметить, что и КоАП РФ и НК РФ предусматривают возможность привлечения к ответственности как физических, так и юридических лиц.

4. Административное правонарушение - это наказуемое деяние. Возможность применения административного взысканий является общим свойством административного правонарушения.

Наказуемость означает, что нарушение субъектом установленных правил, влечет применение к нему предусмотренных КоАП РФ и другими нормативными актами мер взыскания. Признак наказуемости следует понимать таким образом: каждый факт совершения правонарушения сопровождается назначением административного воздействия. Только такие деяния (действие, бездействие) следует считать административным правонарушением, за которое законодатель считает необходимым назначить административное взыскание. По характеру наказуемости административное правонарушение отличается и от уголовного преступления: за административное правонарушение взыскание более мягкое, чем за преступление.[[36]](#footnote-36)

Этот признак административного правонарушения в отношении налогового правонарушения означает, что за совершение налогового правонарушения НК РФ установлена определенная мера ответственности, которая не носит уголовно-правового характера. В этом, как мы, кстати, уже указывали выше, и проявляется сущность "некриминальности" налоговых и административных правонарушений, предусмотренных соответственно НК РФ и КоАП РФ.

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

Кроме того, если за совершение формально противоправных деяний меры ответственности не установлено, то привлечение лица к ответственности исключено.

В большинстве случаев отсутствие меры ответственности (налоговой санкции) объясняется просчетами законодателя, низким уровнем законодательной техники. Так, например, Закон РФ от 27 декабря 1991 года "О налоге на прибыль предприятий и организаций" возлагал на российские предприятия, выплачивающие доходы иностранным юридическим лицам, обязанность в определенных случаях рассчитывать, удерживать и перечислять в бюджет налог с доходов иностранных лиц.

Однако ни этот Закон, ни Закон РФ "Об основах налоговой системы РФ" не устанавливали мер ответственности за невыполнение этой обязанности (вообще, в полной мере ответственность для налоговых агентов была установлена только с введением в действие первой части НК РФ, в ст.123 которого были предусмотрены санкции за не удержание у налогоплательщика и не перечисление в бюджет соответствующей суммы налога). Попытки налоговых органов самостоятельно исправить ситуацию и установить взыскание признавались судами как незаконные.[[37]](#footnote-37)

В этой связи необходимо отметить, что среди всех видов налоговых правонарушений, особенно выделяются и отграничиваются от других те из них, ответственность за совершение которых предусмотрена УК РФ, т.е. уголовно-правовые налоговые правонарушения или налоговые преступления. Проводя сравнительный анализ между данными видами налоговых правонарушений, можно сделать вывод о том, что как по степени своей общественной опасности, так и мерам принуждения и порядку их применения, налоговые преступления имеют достаточно существенные отличительные признаки, совокупность которых выделяет их в бесспорно самостоятельный вид налоговых правонарушений.

Вместе с тем представляется, что налоговое правонарушение как самостоятельная разновидность юридико-фактического основания для наступления ответственности, предусмотренной НК РФ, представляет собой такое общественно вредное деяния, которое непосредственно установлено НК РФ, независимо от того, к какой отраслевой природе те или иные правонарушения ближе (или дальше). Ведь все налоговые правонарушения, которые предусмотрены гл. 16 НК РФ, непосредственно совершаются в сфере налоговых отношений, которые регулируются единым кодифицированным законодательным актом - НК РФ.

Кроме того, права и обязанности лиц, подлежащих ответственности за совершение налоговых правонарушений, так или иначе, установлены НК РФ, поэтому нет ничего удивительного в том, что и составы налоговых правонарушений, также предусмотрены в одном кодифицированном законодательном акте.

Как было указано выше, понятие, виды, состав и меры ответственности за совершение некриминальных налоговых правонарушений, фактически имеющих характер проступков, установлены двумя кодифицированными законодательными актами, причем правовая регламентация осуществляется данными актами по субъектному признаку, и, частично, в отношении налогово-таможенного правонарушении - ст.16.22 КоАП РФ, по предметному.

Это обусловлено тем, что налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ, имеют непосредственно административно-правовую природу, а основные признаки и элементы юридического состава административного и налогового правонарушения в большинстве своих характеристик совпадают, а в ряде случаев и тождественны.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в сфере правового регулирования налоговых отношений сформировалась группа однородных административно-правовых правонарушений, которая состоит как из непосредственно административных правонарушений (предусмотренных КоАП РФ), так и налоговых правонарушений (предусмотренных НК РФ).

Так же необходимо отметить, что и судебная практика, как Конституционного Суда РФ, так и арбитражных судов, последовательно отрицает существование налоговой ответственности, рассматривая ее как разновидность административной.

Так, вопрос о правовой природе штрафных санкций, налагаемых налоговыми органами за нарушение норм налогового законодательства, а также о конституционно-правовых принципах и критериях их применения был разрешен Конституционным Судом РФ в ряде судебных актов (Постановления от 17.12.1996 г. N 20-П, от 12.05.1998 г. N 14-П, от 11.03.1998 г. N 8-П, от 15.07.1999 г. N 11-П, от 27.04.2001 г. N 7-П, а также в Определении от 14.12.2000 г. N 244-О).

В соответствии с правовыми позициями, выраженными Конституционным Судом РФ в названных решениях, различного рода штрафы, взимаемые налоговыми органами с физических лиц за нарушение ими требований налогового законодательства, выходят за рамки налогового обязательства как такового и этим отличаются от недоимок и налоговой пени. Полномочие же налогового органа, действуя властно-обязывающим образом, налагать штрафы за нарушение требований налогового законодательства, означает, что им применяются санкции, по сути являющиеся административно-правовыми, а не уголовно-правовыми или гражданско-правовыми, т.е. имеет место административно-правовая ответственность за налоговые правонарушения. Штрафные санкции, применяемые налоговыми органами за нарушение норм законодательства, направленного на обеспечение фискальных интересов государства, относятся к мерам взыскания административно-правового характера (за административные правонарушения) и осуществляются в рамках административной юрисдикции, а потому правосудие по такого рода делам, осуществляется посредством административного судопроизводства.

Таким образом, однородность сферы правового регулирования, а также однородность мер государственно-правового принуждения свидетельствует о том, что административные правонарушения в области налогов и сборов (предусмотренные КоАП РФ), а также налоговые правонарушения (предусмотренные НК РФ) имеют единую правовую природу - административно-правовую.

В данной ситуации можно согласится с высказыванием Пепеляева С.Г., который утверждает что, взыскания, установленные НК РФ - это меры административной ответственности, которые применяются к субъектам налоговых правоотношений за нарушения ими налогового законодательства. Основанием административной ответственности, установленной НК РФ, служит налоговое правонарушение как вид административного правонарушения.[[38]](#footnote-38)

**2. НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ КАК РАЗНОВИДНОСТЬ ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

**2.1. Понятие и юридическая природа налоговой ответственности**

Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относятся к объектам законодательства о налогах и сборах, и составляет институт налогового права. Понятия 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 нарушения законодательства о налогах и сборах неразрывно связана с финансово-правовой ответственностью и местом последней в системе юридической ответственности. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности.

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).

Для позитивной ответственности достаточно формального (нормального) основания, поскольку она возникает в силу добровольного выполнения субъектом налогового права своих обязанностей.

Одним из важнейших условий налоговой деятельности государства является добровольное соблюдение налогоплательщиками, налоговыми агентами и иными фискально-обязанными лицами, представленными им прав и реализация возможных обязанностей[[39]](#footnote-39).

В налоговом праве позитивная ответственность основывается на принципах добровольности предпринимательской деятельности и социальной справедливости, к сожалению, большинство налогоплательщиков имеют низкую правовую культуру и соблюдение законодательства о налогах и сборах не является для них типичным правилам поведения. Нарушение норм налогового права обуславливают существование негативной налоговой ответственности, которую можно рассматривать: во-первых, в качестве реакции государства на нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающейся в обязанности виновного лица, карательные меры государственно-принудительного воздействия за совершение деяния в форме имущественных лишений, во-вторых, налоговая ответственность может определиться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения.

Таким образом, негативная налоговая ответственность существует в двух формах: карательной (штрафной) и правовосстановительной (компенсационной).

Юридическим фактом, поражающим охранительные налоговые правоотношения, являются нарушение законодательства о налогах и сборах. Под основанием налоговой ответственности понимается обстоятельства, наличие которых делает ответственность возможной, а их отсутствие исключает ее. Негативная налоговая ответственность имеет три основания: нормативное, т.е. система норм, ее регулирующих; фактическое, т.е. деяние конкретного субъекта, нарушающие правовые предписания, охраняемые мерами ответственности (налоговые правонарушения); процессуальные, т.е. акт компетентного органа о положении конкретного взыскания за конкретное налоговое правонарушение[[40]](#footnote-40).

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

Следовательно, к охранительным относятся все правоотношения, возникающие в связи, с нарушение их участниками законодательства о налогах и сборах, а также с привлечением виновного к ответственности.

Налоговая ответственность выполняет определенные цели, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводят из целей и задач самого НК РФ. Предостерегая организации и физические лица от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует следующие две цели:

- охранную, посредством которой общество от нежелательной ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;

- стимулирующую, посредством которой поощряется правомерное поведение субъектов налогового права.

***Цели налоговой ответственности*** реализуются в функциях:

Юридическая функция проявляется в двух аспектах: восстановительном (компенсационном) и штрафном (карательном).

Социальная функция налоговой ответственности выражается в профилактике налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права соблюдать нормы налогового права.

Таким образом, налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.

На основе данного определения выделяются следующие ***признаки налоговой ответственности:***

- материальные, характеризующие налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правоотношения. Материальные признаки налоговой ответственности включают два аспекта: установление составов налоговых правонарушений и санкций за их совершение НК РФ; определение вида и меры государственно-властного принуждения через охранительные налоговые правоотношения. Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах дифференцированы, носят имущественный характер, выражаются в денежной форме и высказываются только в судебном порядке;

- процессуальные, характеризующие механизм реализации материального охранительного налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении, осуществляемого компетентным органами согласно нормам НК РФ;

- функциональные, отражающие целенаправленность существования и применения налоговой ответственности.

***Принципы налоговой ответственности*** – это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее обстоятельную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений[[41]](#footnote-41).

Принципы налогообложения можно разделить на общие, регулирующие налоговую систему в целом, и специальные, характеризующие отдельные институты налогового права. В числе последних можно выделить процессуальные принципы, принципы налоговой ответственности, ведения налогового учета и др. При этом общие принципы налогообложения относятся к основным гарантиям, обеспечивающим реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в РФ.

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

- *Законность*, означающая недопустимость привлечения к ответственности за налоговое правонарушение иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

Основным положение, согласно которому деяние признается налоговым правонарушением только в случае объявления его таковым налоговым законодателем до момента совершения.

Во-первых, согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением считается только такое деяние, признаки которого предусмотрены НК РФ.

Во-вторых, НК РФ является единственным источником, устанавливающим налоговую ответственность.

В-третьих, противоправность и наказуемость деяния определяется налоговым законом, действовавшим во временя совершения этого деяния.

В состав принципа законности привлечения к налоговой ответственности также входит и п. 3 ст. 108 НК РФ, устанавливающий, что предусмотренная НК ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

- *Однократность*. Принцип однократности привлечения к налоговой ответственности означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за одно и тоже налоговое правонарушение. Мера ответственности, установленная законодателем, является исчерпывающей и в достаточной степени отражает функции налоговой ответственности. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права – в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъективного состава возможно применения норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства учитывая названные обстоятельства, п. 3 и 4 ст. 108 НК РФ определяют соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством.

- *Разграничение налоговой санкции и налоговой обязанности.* 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.

- *Презумпции невиновности* является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции РФ и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового деликта, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Для российского налогового права презумпция невиновности является новым принципом.

Факт содеянного конкретным лицом может быть констатирован только судом. Вынесение налоговым органом решение о привлечении к налоговой ответственности не является неопределенным доказательством, однако не ограничивает привлекаемое лицо в праве добровольно уплатить сумму штрафа. Вне налогового процесса презумпция невиновности существовать не может.

Установленный в результате процессуальной деятельности факт признания субъекта виновным служит одним из обязательных условий для государственного принуждения правонарушения. Правонарушитель становиться виновным именно с момента содеянного, а не в момент оглашения судебного решения.

Гарантией применения мер государственного принуждения в строгом соответствии с законом выступает положение п. 6 ст. 106 НК РФ, согласно которому лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. При этом налоговые органы законодательно ограничены в перечне и способах собирания доказательств, которые могут отвергнуть презумпцию невиновности[[42]](#footnote-42).

Составным элементом принципа презумпция невиновности является закрепленная ст. 3 НК РФ презумпция правом налогоплательщика. Она означает, что неустановленные сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Согласно п. 4 ст. 5 НК РФ принцип презумпции невиновности имеет обратную силу, поскольку учитывает положение налогоплательщиков. К процедуре доначисления налога (налоговой недоимки) данный принцип не применяется.

Следует учесть, что особенностью принципов юридической ответственности является то, что они могут быть, и не названы прямо в правовых нормах о том или ином виде ответственности.[[43]](#footnote-43) Так в статьях Налогового Кодекса РФ сами слова *«принцип справедливости»* отсутствуют. Однако на наш взгляд этот принцип является неотъемлемой частью права, он реально существует, проистекая из конституционных норм, теории права, обобщения правоприменительной практики.

"В абсолютной связи с преступлением находится справедливость возмездия. Здесь мы имеем дело с абсолютной необходимостью, которая их связывает, ибо одно есть противоположное другого".[[44]](#footnote-44)

Наказание является справедливым только в том случае, когда характер применяемых мер принуждения и объем возлагаемой ответственности соответствуют общественной опасности правонарушения, особенностям личности правонарушителя и обстоятельствам, смягчающим либо отягчающим его ответственность, то есть строго индивидуализировано.[[45]](#footnote-45)

Принцип справедливости налоговой ответственности включает требования:

1) обоснованности; 2) соразмерности; 3) дифференциации;

4) индивидуализации; 5) неотвратимости; 6) гуманизма.

Принципа обоснованности и соразмерности при ограничении субъективных прав, в самом общем виде он сформулирован в ч.3 ст.55 Конституции РФ: права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Требования обоснованности, соразмерности и индивидуализации налоговой ответственности есть частные проявления общеправового принципа обоснованности и соразмерности правовых ограничений.[[46]](#footnote-46)

Требование обоснованности налоговой ответственности реализуется в сфере налогового правотворчества и выражается в целесообразности придания тому или иному поведению статуса налоговых деликтов.

Своеобразным аспектом обоснованности налоговой ответственности является установление законодателем трехлетнего срока давности, по истечении которого наказание утрачивает актуальность и признается нецелесообразным. Поэтому истечение сроков давности согласно п.4 ст.109 НК РФ относится к обстоятельствам, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности.

Соразмерность наказания означает, что размеры налоговых санкций должны соответствовать тяжести правонарушений и причиненным ими вредным последствиям, то есть наказание должно соответствовать содеянному и налагаться с учетом причиненного вреда. Таким образом, мера налоговой ответственности должна быть адекватна правонарушению.

Например, ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20000 рублей, а ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев - взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней (ст.117 НК РФ).

Требование дифференциации ответственности предполагает нормативное установление различных видов ответственности и налоговых санкций за различные налоговые правонарушения. Таким образом, дифференцирование ответственности осуществляется по двум направлениям:

- установление за те или иные нарушения налогового законодательства налоговой, административной, уголовной либо дисциплинарной ответственности;

- нормативное определение разновидности и масштаба налоговых санкций, устанавливаемых за тот или иной состав налогового правонарушения.

Как видим, дифференциация, и индивидуализация налоговой ответственности различаются, прежде всего, по сфере их применения и субъектному критерию. Требование дифференциации реализуется в сфере правотворчества, оно обращено к законодателю, формулирующему нормативные модели налоговых правонарушений и соответствующие им санкции. Индивидуализация же реализуется на стадии правоприменения судами, налагающими санкции за конкретные налоговые правонарушения.[[47]](#footnote-47)

Индивидуализация налоговой ответственности состоит в учете всех существенных обстоятельств дела при назначении наказания.

Принцип индивидуализации состоит в том, что при определении наказания должны приниматься во внимание характер и тяжесть совершенного правонарушения, личностные характеристики виновного, форма его вины, поведение до и после правонарушения, обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Справедливое наказание - это наказание индивидуализированное.

Индивидуализация налоговой ответственности предполагает главным образом установление обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Отметим, что до вступления в силу НК РФ такого рода обстоятельства законодательством не предусматривались. Перечень обстоятельств, смягчающих налоговую ответственность, закреплен в п.1 ст.112 НК РФ и является открытым.

Важнейшей составляющей принципа справедливости налоговой ответственности является ее неотвратимость.[[48]](#footnote-48) Каждое нераскрытое налоговое правонарушение убеждает нарушителя в слабости закона и государства и, таким образом, прямо способствует совершению противоправных действий в дальнейшем.

Требование гуманизма в литературе иногда называют еще принципом "экономии мер принуждения" или "нерепрессивностью" налоговой ответственности. На необходимость гуманизации сферы государственно-правового принуждения неоднократно обращал внимание КС РФ[[49]](#footnote-49). Разумеется, степень гуманизации правового регулирования всегда носит конкретно-исторический характер и обусловливается общим материально-духовным уровнем развития общества. "Суровость санкции нормы, хотя и определяется общественной опасностью посягательства, все же ограничена господствующими гуманистическими представлениями общества о возможном и должном наказании".[[50]](#footnote-50)

В Постановлении от 15.07.99 N 11-П КС РФ прямо указал, что применение налоговых санкций не должно приводить к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставить под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения. Наиболее ярким примером общей тенденции гуманизации государственно-правового принуждения стало существенное снижение размеров штрафов при введении в действие НК РФ.

Интересным средством налоговой политики, сочетающей идеи обоснованности и гуманности налоговой ответственности, явилось проведение налоговой амнистии в 1993 году на основании Указа Президента РФ от 27.10.93 N 1773. В основе налоговой амнистии, как и любой амнистии вообще, лежит гуманистическая идея прощения лица, совершившего правонарушения. Согласно Указу от 27.10.93 N 1773 налогоплательщики, объявившие до 30 ноября 1993 года включительно о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 год и предшествовавшие годы и внесшие их в тот же срок в федеральный бюджет в полном объеме, освобождались от применения санкций, предусмотренных налоговым законодательством. Налоговая амнистия распространялась на налоговые платежи, которые не были отражены в отчетности, налоговых расчетах (декларациях) и других документах, установленных нормативными актами для представления в налоговые органы. На суммы недоимки по налоговым платежам, числящимся на лицевых счетах налогоплательщиков в налоговых органах, а также на платежи, отсроченные в установленном порядке, налоговая амнистия не распространялась.

Необходимость снисходительного, гуманного отношения к налоговым правонарушениям вытекает, на наш взгляд, из самого существа налоговых правоотношений. Речь здесь идет не о всепрощении, но о понимании глубинных мотивационных факторов налоговых деликтов. Дело в том, что частная собственность является не просто важнейшей социально-правовой ценностью современной цивилизации, но и древнейшим инстинктом, причем инстинктом врожденным, а не приобретенным в процессе социальной адаптации.

Налоговые правоотношения уже изначально конфликтны. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу данного налогоплательщика конкретные действия. Какая-либо прямая материальная выгода для налогоплательщика здесь отсутствует, ведь, уплатив налог, он не приобретает субъективных дополнительных прав. Таким образом, налоговые отношения лишены эквивалентности, характерной для обменных, рыночных отношений. Большинство людей, которые никогда не украли бы чужого имущества, с легкостью оправдывают свое стремление не отдавать в публичные фонды свою собственность в виде налога. Взять чужое и отказаться отдавать свое - вещи, согласитесь, разные: первая ситуация означает воровство, осуждаемое повсеместно, вторая же воспринимается многими как защита "честно заработанной собственности" от посягательств государства.[[51]](#footnote-51) Поэтому даже в целом законопослушные люди с легкостью уклоняются от уплаты налогов, не считая это серьезным правонарушением. "Налоговые правонарушения характеризуются низкой степенью общественного порицания и осознания их общественной опасности".[[52]](#footnote-52)

Исходя из выше сказанного, можно сделать вывод, что цели налоговой ответственности выражаются в восстановлении нарушенных имущественных интересов государства, а также в наказании виновного, предотвращении новых правонарушений в налоговой сфере.

На наш взгляд, закрепление в качестве основания освобождения от налоговой ответственности малозначительности деяния целесообразно как по принципиальным соображениям, так и по мотивам бюджетной экономии. Во многих случаях судебные издержки значительно превышают размеры налоговых санкций. Это относится, в частности, к налоговым санкциям, предусмотренным ст.ст.128, 129, 129.1 НК РФ. Да и относительно определенные санкции, выраженные в величинах, кратных сумме неуплаченных налогов, при незначительной недоимке и соответственно незначительном размере санкций теряют свое штрафное назначение.

Таким образом, взыскание налоговой санкции должно заставить нарушителя понять, что жить по закону выгоднее. Если уплата штрафных санкций будет означать для последнего резкое снижение доходов или даже перспективу банкротства, налогоплательщик может вовсе отказаться от объекта налогообложения, что не выгодно ни ему, ни государству.

И, наконец, все принципы налоговой ответственности взаимосвязаны и взаимозависимы. Закономерность установление принципов налоговой ответственности обеспечивает правильное практическое применение законодательства о налогах и сборах, способствует стабильной финансовой политики государства, соблюдения прав и имущественных интересов всех субъектов, налоговых отношении.

* 1. **Налоговая санкция, ее юридическая природа, порядок**

**взыскания**

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Ответственность находит выражение в соответствующей части нормы права называемой санкцией[[53]](#footnote-53). Согласно общей теории права санкцией признаются закрепленные в нормах предписания о мерах принуждения за неисполнение обязанностей в целях защиты прав других лиц. 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, принудительное исполнение невыполненных налоговых обязанностей, а также на восстановление нарушенных фискальных прав государства; 2) карательные (штрафные), реализация которых направлена на предупреждение налогового правонарушения, а также на исправление и перевоспитание нарушителей налогового законодательства.

Так, санкции, установленные в ст. 116 – 11б, 124 – 129 НК РФ, носят карательный характер, остальные направлены на восполнение финансовых потерь государства.

Следовательно, санкции в налоговом праве можно рассматривать в двух аспектах: широком и узком. К видам санкций в широком смысле относятся штрафы, взыскание недоимок, пени. Институт налоговых санкций в узком смысле закрепляется ст. 114 НК РФ, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершенное правонарушение. Размеры налоговых санкций предусматриваются специальными статьями НК РФ, устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) относительно лица, признанного виновным в совершении налогового правонарушения.[[54]](#footnote-54)

Санкции в виде штрафа исчисляются различными способами, в зависимости от которых могут быть сгруппированы следующим образом: 1) штрафом, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к неуплаченной сумме налога (например, ст.122,123 НК РФ); 2)штрафы, установленные в твердой денежной сумме (например, ст.135 НК РФ); 3) штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к определенному объекту расчета (например, ст.117 НК РФ).

Несмотря на различные способы исчисления, все налоговые штрафы имеют общую юридическую природу и характерную особенность, заключающуюся в смене права собственности посредством принудительного изъятия денежных средств у физического лица или организации в пользу государства.

Механизм реализации налоговых санкций не допускает поглощение менее строгой санкции более строгой в случае совершения одним лицом двух и более налоговых правонарушений. Согласно п. 5 ст. 114 НК РФ налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. Например, налогоплательщик признан виновным в нарушении срока постановки на учет, что влечет взыскание штрафа в размере 5 тысяч рублей, и в грубом нарушении правил учета доходов, расходов или объектов налогообложения в течение двух налоговых периодов, за что установлен штраф в размере 15 тысяч рублей. Поскольку более строгая санкция 15 тысяч рублей не поглощает менее строгую 5 тысяч рублей, в общей сумме с правонарушителя должно быть взыскано 20 тысяч рублей.

Пре наличие хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению на меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным п. 3 ст. 114 НК РФ за совершение налогового правонарушения.

Согласно п.4 ст.114 НК РФ, при наличии обстоятельства, предусмотренного п.2 ст.112, размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшие задолженность по налогу и сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней, в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации. (п.6. ст.114 НК РФ).

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке (п.7 ст.114 НК РФ) и в законодательно установленной последовательности.

При взыскании недоимки и пени имеет место принудительное исполнение налогоплательщиков своей обязанности, существовавшей до нарушения, а не возлагаемой дополнительно. Согласно ст. 11 НК РФ недоимка представляет собой сумму налога или сбора, не уплаченную в установленный НК РФ срок, и носит компенсационный характер. Следовательно, принудительное изъятие сумм налогов и сборов является налоговой санкцией, обусловленной юридической природой налогового обязательства. В качестве мер государственно-властного воздействия на нарушителей налогового законодательства НК РФ установил пеню. Согласно ст. 75 НК РФ пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Как уже ранее говорилось, действующее законодательство устанавливает, что налоговые санкции могут быть взысканы с налогоплательщика и иных лиц только в судебном порядке. При этом должен быть соблюден досудебный порядок урегулирования споров о применении мер ответственности за налоговое правонарушение – после вынесения решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган обязан предложить ему добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции[[55]](#footnote-55) в том случае, если привлекаемое к ответственности лицо отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило десятидневный срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, в соответствии с АПК РФ, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции, в соответствии с ГПК РСФСР. Но следует признать, что нормы некоторых статей в части установления санкций сформулированы не совсем корректно. Так правонарушение, подлежащее под признаки п.1 ст.117 НК РФ (уклонение от постановки на учет в налоговом органе), в любом случае влечет за собой взыскание штрафа в размере не менее 20 тысяч рублей. В отношении же более тяжкого правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 117 НК РФ, установлено, что штраф исчисляется на основе дохода, полученного в период деятельности без постановки на учет более 90 дней, и минимальный размер санкции отсутствует.

Таким образом, исходя из буквального содержания комментируемой статьи можно заключить, что если налогоплательщик ведет деятельность без постановки на учет в налоговом органе менее трех месяцев (такое деяние соответствует признакам правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 117 НК РФ), на него в любом случае может быть наложен штраф в размере 20 тысяч рублей, даже если доход не будет получен. Если же при прочих равных условиях просрочка составит более трех месяцев, что предусмотрено п. 2 ст. 117 НК РФ, сумма штрафа может быть либо гораздо меньше, либо, когда доход будет отсутствовать, вообще равна нулю.

Такая формулировка санкции нарушает требование соразмерности юридической ответственности, поскольку допускает возможность применения менее строгих мер ответственности за более тяжкое правонарушение.

Исходя из изложенного, юридическую природу ответственности по налоговому законодательству можно определить как применение, реализацию санкций этого законодательства за допущенные в налоговых правоотношениях правонарушения.

**2.3. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность**

НК РФ устанавливает возможность применения обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность лица, совершившего налоговое правонарушение. Статья 112 НК РФ прямо называет два вида обстоятельств, смягчающих и отягчающих эту ответственность. Первый – это совершение правонарушение вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Данное обстоятельства должны быть связаны с правонарушение, являются его причиной. Например, материальные затруднения предпринимателя могут оказаться непосредственное влияние на неполную уплату налога, но вряд ли препятствуют своевременному представлению налоговой декларации.

Вторым видом обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность, является совершение налогового правонарушения под влияние угрозы или принуждения либо в силу материальных, служебных или иной зависимости (п.п. 2 п. 1 ст.122 НК РФ). Угрозы и принуждение должны быть конкретными, существующими и представлять реальную опасность для лица.

Материальная, служебная и иная зависимость имеет место, когда правонарушение совершается по настоянию другого лица, которые может существенно повлиять на материальное, служебное или материальное положение правонарушителя (например, выселить из квартиры, понизить зарплату, уволить).

При этом перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, законом не ограничен (см. Приложение1). Как следует из п.п. 3 п.1 ст.122 НК РФ, смягчающими суд может признать и другие обстоятельства, которые непосредственно относятся к совершенному правонарушению и личности правонарушителя. Например, совершение правонарушения впервые, незначительный ущерб, причиненный правонарушением, несовершеннолетние субъекта и другие. Единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, НК РФ называет совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшим к ответственности за аналогичное правонарушение, то есть повторное налоговое правонарушение (п.2 ст.112 НК РФ). Повторность можно считать установленной при наличии нескольких условий.

Во-первых, деяние, за которое лицо в данный момент привлечен к ответственности, должно быть аналогично ранее совершенному правонарушению. Так, не могут считаться аналогичными непредставление организацией налоговой декларации (ст.119 НК РФ) и систематическое неправомерное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций (ст.120 НК РФ), поскольку эти правонарушения различаются и по объекту, и по объективной стороне.

Во-вторых, на правонарушителя возлагалась ответственность за допущенное ранее налоговое правонарушение.

И наконец, новое правонарушение должно быть совершено в течение двенадцати месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции за аналогичное нарушение, так как по истечении этого срока лицо считается ранее не подвергшимся ответственности за налоговое правонарушение. Так, например, решение суда о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ за неуплату налога, вступило в силу 19 мая 2002 г. этот же налогоплательщик, допустивший неуплату налога 20 мая 2003 г. уже не может быть привлечен к ответственности как за повторное правонарушение.

При наличии обстоятельства, отягчающего ответственность правонарушителя, суд увеличивает размер штрафа, предусмотренного соответствующей статьи НК РФ, в два раза (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Делая вывод, можно сказать, что при определении судом меры воздействия на правонарушителя налогового законодательства большое значение имеют обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность.

**3. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И ПРАКТИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ**

**ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

**К ОТДЕЛЬНЫМ ВИДАМ ПРАВОНАРУШЕНИЯ**

Существует три классификации налоговой ответственности в зависимости от состава правонарушения, субъекта правонарушения, объекта.

В зависимости от объекта налоговая ответственность подразделяются на:

- ответственность за правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика

- ответственность за правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности

- ответственность за правонарушения против обязанности по уплате налогов

- ответственность за правонарушения против исполнения доходной части бюджета

- ответственность за правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков

Виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение установлены гл.16 и отдельные виды нарушений гл.18 НК РФ. Рассмотрим последовательно все виды налоговых правонарушений и проанализируем, как проявляет себя в конкретных нормах каждый из элементов состава правонарушения. (См. Приложение1)

1. **Ответственность за правонарушения против системы гарантий**

**выполнения обязанностей налогоплательщика**

***- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе*** ***(ст.116НК РФ)***

*Объективная сторона* правонарушений, предусмотренных в п.1 и п.2 ст. 116 НК РФ, выражается в неподаче (бездействие) лицом в срок, установленный ст.83 НК РФ, заявления о постановке на учет. Таким образом, при привлечении к ответственности не учитывается, осуществляло ли лицо хозяйственную деятельность, имело ли объекты налогообложения и т.д., то есть ответственность наступает за допущенное организацией нарушение срока подачи заявления, независимо от последствий.

Необходимым условием привлечения налогоплательщика к ответственности является нарушение им сроков подачи заявления о постановке на учет, установленных исключительно ст.83 НК РФ.

Так, арбитражный суд отказал налоговому органу в иске к организации ООО «Дельта» о привлечении ее к ответственности по ст.116 НК РФ за нарушение 10-дневного срока уведомления налогового органа об изменении своего места нахождения, установленного п.4. ст.84 НК РФ. Ответственность по ст.116 НК РФ наступает лишь за нарушение сроков, установленных ст.83 НК РФ, а не сроков, установленных ст. 84 НК РФ, поэтому в данном случае налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за правонарушение, предусмотренное ст. 116 НК РФ (Постановление Арбитражного Суда (далее по тексту – АС) по Ивановской области от 11. 05. 2005 №2-2705/2005).

*Объектом* налогового правонарушения, предусмотренного ст.116 НК РФ, являются налоговые отношения, возникающие в процессе осуществления одной из форм налогового контроля, предусмотренной ст.82 НК РФ.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за нарушение требований к форме заявления правомерно только в случае, когда данное нарушение препятствует осуществлению налогового контроля, например, налогоплательщик не указал в заявлении основные сведения, которые необходимы для проверки его деятельности. (Постановление ФАС СЗО от 30.04.2004 N А05-322/02-23/10).

*Субъективная сторона* - наличие умышленной неосторожной форм вины. При привлечении к ответственности по ст.116 НК РФ конкретная форма вины значения не имеет.

*Субъект* – налогоплательщики, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязательная постановка на налоговый учет. В соответствии со ст.83 НК РФ к таковым отнесены юридические лица, имеющие обособленные подразделения.

Привлечение филиалов и представительств российских юридических лиц к налоговой ответственности по ст.116 НК РФ неправомерно.

Нормы ст.116 НК РФ предусматривают различные санкции не за совершение разных налоговых правонарушений, а санкции за одно правонарушение - нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (одно правонарушение - два состава).

Часть 2 ст.116 НК РФ представляет собой квалифицирующий признак состава налогового правонарушения установленного в п.1 ст.116 НК РФ.

Необходимо отметить, что правонарушение, предусмотренное ст.116 НК РФ, не является длящимся и считается оконченным с момента истечения указанных в названной статье сроков.[[56]](#footnote-56)

***- уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст.117НК РФ)***

*Объектом р*ассматриваемого правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе налогового контроля.

*Объектом* анализируемого деяния являются отношения, возникающие по поводу соблюдения налогоплательщиками и иными лицами требований о порядке постановки на налоговый учет. Посягательство направлено на само выполнение обязанности по постановке на учет.

*Объективная сторона* правонарушения заключается в ведении деятельности без постановки на учет или в уклонении от постановки на налоговый учет.

Таким образом, основным признаком анализируемого состава налогового правонарушения является именно "ведение деятельности без постановки на учет".

*Субъективная сторона* налогового правонарушения предполагает наличие прямого умысла на его совершение.

Рассматриваемый состав может быть отнесен к категории формальных, поскольку прямо не предусматривает в качестве обязательного признака наступление вредных последствий в виде неуплаты сумм налога.

Размеры штрафных санкций, предусмотренных в п.п.1 и 2 ст.117 НК РФ дифференцируются в зависимости от срока ведения деятельности без постановки на налоговый учет.

В соответствии с п.1 ст.117 НК РФ штраф исчисляется в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате ведения такой деятельности, но не менее 20 000 рублей. В данном случае под "указанным временем", учитывая п.2 ст.117 НК, следует понимать три месяца со дня истечения срока, предусмотренного ст. 83 для постановки на налоговый учет.

В соответствии с п.2 ст.117 НК РФ штраф исчисляется в размере 20% от доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней. То есть, начиная с 92-го дня ведения такой деятельности, штрафные санкции ожесточаются.

Санкции, установленные ст.117 НК РФ, находятся в прямой зависимости от величины дохода, полученного правонарушителем в период осуществления деятельности без постановки на налоговый учет.

***- нарушение срока преставления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст.118 НК РФ)***

*Объективная сторона* представлена в форме бездействия: непредставление налогоплательщиком в налоговый орган сведений об открытии (закрытия) счета в течение десяти дней с момента такого открытия (закрытия).

Так, арбитражный суд, рассматривая дело о взыскании с организации ОАО «Лидер» штрафа, предусмотреного ст.118 НК РФ, установил, что налогоплательщик представил налоговому органу информацию об открытии расчетного счета в день его открытия. Сведения о расчетном счете были установлены в заявлениях на выдачу патента, учета и отчетности. Таким образом, до истечении 10-дневного срока после открытия счета соответствующая информация в налоговом органе имелась. Суд, принимая решение в пользу налогоплательщика, указал, что при таких обстоятельствах несоблюдение формы сообщения об открытии счета не может являться основанием для привлечения к ответственности в соответствии со ст.118 НК РФ (Постановление АС по Ивановской области от 22.06.2005 № 2 – 4329/2005).

Общественная опасность такого налогового правонарушения заключается в том, что оно либо непосредственно влечет неуплату налога, либо создает благоприятные условия как для этого и для других правонарушений.

Ответственность будет иметь место в любом случае, даже если нарушение срока представления сведений об открытии (закрытии) счета не повлекло неуплаты налогов (например, из-за отсутствия у налогоплательщика объектов налогообложения) либо иных последствий.

Диспозицией ст.118 НК РФ предусмотрено два самостоятельных состава правонарушения: несообщение об открытии или несообщение о закрытии счетов в банке. Однако налоговый орган в решении о привлечении к ответственности указал размер санкции как за одно из них. Именно поэтому суд правомерно пришел к выводу о том, что данное решение не позволяет определить, за какое конкретное правонарушение организация привлечена к ответственности. В связи с этим, на основании ст.ст.104 и 105 НК РФ, указанное решение не может служить основанием для взыскания санкций.[[57]](#footnote-57)

Обязанности по предоставлению соответствующей информации распространяется на всех налогоплательщиков и банковских учреждений не зависимо от их правового статуса. (Постановление ФАС СЗО от 14.10.04 А26-2635/04-02-04/07).

Для применения положений ст.118 НК РФ необходима совокупность признаков, отсутствие хотя бы одного признается как отсутствие состава налогового правонарушения.

На основании изложенного МНС РФ в Письме от 02.07.04 № ММ-6-09/922@ "О сообщении в налоговые органы об открытии (закрытии) счетов в банке в соответствии со ст.23 НК РФ" был сделан вывод об обязанности налогоплательщика – организации о сообщении об открытии (закрытии) счетов в налоговый орган, в котором организация состоит на учете по месту своего нахождения, по месту нахождения своих обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению. В случае нарушения данной обязанности к налогоплательщику, как указано в письме, применяются налоговые санкции, предусмотренные ст.118 НК РФ.

Анализ судебной практики показывает, что наиболее часто суды в качестве обстоятельств, исключающих вину лица в совершенном налоговом правонарушении, предусмотренном п.1 ст.118 НК РФ, признают, например, нарушение налогоплательщиком формы уведомления об открытии (закрытии) банковского счета.[[58]](#footnote-58)

**- *несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ)***

*Объектом* являются отношения, складывающиеся в сфере, обеспечивающей реализацию решения о взыскании налога, принятого в установленном законом порядке владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

*Объективная сторона* данного налогового правонарушения выражается в несоблюдении субъектом установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Общественная опасность данного деяния состоит в том, что оно не только дезорганизует нормальную деятельность налоговых органов, но так же ставит под угрозу реальное исполнение как обязанности налогоплательщика по уплате налога, так и решение налогового органа о его взыскании.

Суть налогового правонарушения, предусмотренного ст.125, состоит в том, что виновный нарушает упомянутые выше ограничения, т.е. совершает те или иные действия без разрешения налоговых органов. (Приказ МНС от 31.07.2004 N БГ-3-29/404).

*Субъективная сторона* характеризуется лишь умышленной формой вины. При этом виновный действует именно с прямым умыслом: он осознает, что нарушает порядок владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, подвергнутым аресту, предвидит, что в результате создается ситуация, при которой исполнение обязанности по уплате налога практически невозможно, и желает наступления таких последствий.

*Субъектом* ответственности по данной статье выступает организация-налогоплательщик, налоговый агент - организация, плательщик сбора - организация. Следовательно, наложение ареста на имущество налогоплательщика физического лица не допускается. Соответственно, ст. 125 НК РФ к нему не применяется.

Субъект может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ при наличии формальных нарушений, допущенных контрольными органами при наложении ареста. Например, в решении налогового органа о применении к налогоплательщику в качестве меры обеспечения обязанности по уплате налогов в виде ареста имущества должны быть указаны факты, которые дали основание полагать, что налогоплательщик может скрыться или скрыть свое имущество, а так же данные о соблюдении налоговым органом установленной ст. 47 НК РФ процедуры вынесения и исполнения такого решения.

***- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст.126 НК РФ)***

*Объектом* налогового правонарушения по ст.126 НК РФ является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений, который проявляется в реализации полномочий налоговых органов по осуществлению ими налогового контроля.

Что касается *объективной стороны*, то необходимо отметить, что структурно в статье можно выделить два раздела. Первый (п.1 ст.126 НК РФ) относится к непредставлению сведений о себе непосредственно налогоплательщиками или налоговыми агентами. Второй (п.2 и п.3 ст.126 НК РФ) - к непредставлению сведений о налогоплательщиках и налоговых агентах третьими лицами.

1. Непредставление сведений о себе непосредственно налогоплательщиками или налоговыми агентами.

Ответственность, предусмотренная п.1 ст.126 НК РФ будет иметь место при наличии следующих условий:

- обязанность представить документы и (или) сведения в конкретный срок предусмотрена законодательством о налогах и сборах. (см. Приложение 2)

Например, представление в налоговый орган справок об авансовых взносах налога на прибыль и расчетов дополнительных платежей в бюджет предусмотрено не актами законодательства о налогах и сборах, а Инструкцией МНС РФ, которая в соответствии с п.2 ст.4 НК РФ к законодательству о налогах и сборах не относится. Между тем п.2 ст.8 Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций" предусмотрено, что одновременно с расчетами по фактической прибыли предприятиями представляются дополнительные материалы по определению налогооблагаемой прибыли. В одном из споров налоговый орган счел, что справки об авансовых взносах налога на прибыль и расчеты дополнительных платежей в бюджет являются этими материалами. Суд отказал в привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п.1 ст.126 НК РФ по причине отсутствия в законе четкого указания на названия этих документов. (Постановление ФАС СЗО от 03.04.04 N А05-10876/03-579/10)

Аналогично решается вопрос и в случае непредставления налогоплательщиком, внесшим изменения в учредительные документы, копий указанных документов.

1. Для применения п.2 ст.126 НК РФ необходимо наличие совокупности ряда условий:

- запрашиваемые сведения оформлены специальным запросом.

- документы, запрашиваемые налоговым органом, имеются у организации или физического лица на момент запроса. Причем в случае возникновения спора налоговые органы должны доказать факт наличия у лица истребуемых документов. Недоказанность данного факта будет свидетельствовать об отсутствии вины данного лица и невозможности привлечения к ответственности по п.2 ст.126 НК РФ. Например, если требование налоговой инспекции о представлении документов основано на предположении об их наличии, то ответственность по п.2 ст.126 НК РФ недопустима. (Постановление ФАС УО от 01.11.2003 N Ф09-2759/03-АК)

- организация или физическое лицо заявили об отказе в представлении документов иным образом уклоняются от представления таких документов либо представили документы с заведомо недостоверными сведениями, т.е. не представили налоговому органу сведения умышленно.

*Субъектом* налогового правонарушения, предусмотренного п.1 ст.126 НК РФ помимо налогоплательщиков являются налоговые агенты.

*Субъектами* правонарушения, предусмотренного п.2 ст.126 НК РФ могут быть только организации, не являющиеся проверяемыми плательщиками.

*Субъектами с*остава п.3 ст.126 НК РФ могут быт только физические лица, не являющиеся проверяемыми плательщиками.

Поэтому налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты не могут быть привлечены к ответственности за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля по п. 2 ст.126 НК РФ, так как она применяется только к иным лицам, у которых имеются сведения о налогоплательщике. (Постановление ФАС СЗО от 30.07.2003 N А05-2205/03-129/19)

*Субъективную сторону* деяния, предусмотренного п.1 ст.126 НК РФ образуют формы вины, как в виде умысла, так и неосторожности.

*Субъективная сторона* состава п.2 ст.126 НК РФ может быть представлена также как в форме умысла, так и в форме неосторожности:

1. «отказ организации» подразумевает наличие вины в виде умысла;

2. «а равно иное уклонение» подразумевает наличие вины в виде неосторожности;

3. «представление документов с заведомо недостоверными сведениями» подразумевает наличие вины в форме умысла.

В соответствии с п.1 ст.126 НК налогоплательщик или налоговый агент привлекаются к ответственности в размере 50 руб. за каждый не представленный документ.

Санкции п.2 ст.126 и п. 3 ст. 126, в отличие от санкции п. 1 ст. 126 НК РФ предусматривают взыскание штрафа не за каждый отдельный документ, а одну общую сумму штрафа независимо от того, сколько документов запрашивалось, поскольку в запросе невозможно определить полный перечень всех документов, необходимых налоговому органу для осуществления контроля.

Сфера применения ст.126 НК РФ находится в пределах неисполнения установленной обязанности по представлению в налоговый орган документов и (или) сведений в установленный законом срок. Поэтому неправильное заполнение формы не предусмотрено в качестве нарушения данной статьи. (Постановление Федерального Арбитражного Суда Западно-Сибирского Округа (далее по тексту – ФАС ЗСО) от 13.03.2004 N Ф04/919-139/А27-2004)

По смыслу ст.89 НК РФ выездная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика. В нарушение этой статьи налоговый орган, проводящий выездную налоговую проверку, направил налогоплательщику требование о представлении в налоговый орган документов для проверки. Суд на основании п.1 ст.108 НК РФ, отказал в привлечении налогоплательщика к ответственности по ст.126 НК РФ за непредставление указанных документов в налоговый орган, так как никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям, предусмотренным НК РФ. (Постановление ФАС СЗО от 27.05.2004 N А56-30435/04)

***- неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст.129.1 НК РФ)***

*Объектом* правонарушения, предусмотренного ст.129.1 является установленный порядок, а также сроки сообщения в налоговый орган информации, необходимой для целей налогового контроля.

*Объективная сторона* налогового правонарушения по ст.129.1 НК РФ выражается в бездействии обязанного лица, а именно в неправомерном несообщении (несвоевременном сообщении) субъектом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно было сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст.126 НК РФ.

Рассматриваемый состав предусматривает ответственность за несообщение сведений налоговому органу, случаи сообщения неполных сведений объективной стороной данной статьи не охватываются

В ст.129.1 НК РФ предусматривается ответственность за неправомерное деяние для лиц, не являющихся участниками налоговых отношений, но на которых, тем не менее, НК РФ возложена обязанность по сообщению налоговому органу информации, необходимой для осуществления налогового контроля (ст.85, ст.86.2 НК РФ). Например, органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства или актов гражданского состояния (п.3 ст.85 НК РФ), органы осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества (п.4 ст. 85 НК РФ), уполномоченные лица и организации, регистрирующие сделки с золотом в слитках (п.4 ст.86.2 НК РФ) и др.

В этой связи необходимо отметить, что, в частности, земельное управление не является органом, регистрирующим права на недвижимое имущество и сделки с ним, поэтому к ответственности по ст.129.1 НК РФ оно привлекаться не может. (Постановление ФАС ВСО от 27.04.2003 N А33-12864/00-С3а-Ф02-869/03-С1)

1. **Ответственность за правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представление бухгалтерской и налоговой отчетности**

***- непредставление налоговой декларации (ст.119 НК РФ)***

Общественная опасность предусмотренного ст.119 НК РФ налогового правонарушения состоит в том, что оно посягает на установленный порядок взаимоотношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, подрывает возможность своевременного и полного налогового контроля, создает благоприятные условия для совершения ряда других налоговых правонарушений, чаще всего связанных с неуплатой, неполной уплатой налога, сокрытием объектов налогообложения.

Сроки представления налоговых деклараций предусмотрены соответствующими законодательными актами для каждого налога отдельно. И если за просрочку в предоставлении декларации установлена ответственность по п.1 ст.119 НК РФ (см. Приложение 3), то квалифицирующим признаком состава правонарушения, предусмотренного п.2 ст.119 НК РФ, является продолжительность просрочки представления налогоплательщиком налоговой декларации на момент его обнаружения - более 180 дней по истечении срока представления такой декларации, установленного законодательством о налогах и сборах.

Письмом МНС РФ от 28.09.2003 N ШС-6-14/734 определено, что "в случае непредставления налоговой декларации в течение 180 дней и менее со дня установленного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговой декларации к налогоплательщику применяется штраф на основании п.1 ст.119 НК РФ. Если же налогоплательщик по истечении 180 дней представил налоговую декларацию, налоговая санкция подлежит применению на основании п.2 ст.119 НК РФ. Одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности на основании пунктов 1 и 2 ст.119 НК РФ является неправомерным".

Ст.80 НК РФ, устанавливая обязанность налогоплательщика представлять налоговые декларации по месту учета налогоплательщика, не указывает, в какой именно налоговый орган из тех, в которых налогоплательщик состоит на учете по разным основаниям, он должен представить налоговую декларацию. (Постановление ФАС УО от 17.06.2004 N Ф09-1250/04-АК, Постановление ФАС СЗО от 10.09.2004 N А44-972/04-С9).

*Объектом* налогового правонарушения, предусмотренного ст.119 НК РФ, является установленный порядок представления в налоговые органы налоговой декларации, в частности установленных сроков представления налоговой декларации.

*Субъектом* является налогоплательщик.

Ни налоговые агенты, ни иные лица, в том числе и обособленные подразделения налогоплательщика-организации, не могут быть субъектами налогового правонарушения, предусмотренного ст.119 НК РФ.

Субъективная сторона анализируемого деяния выражается в том, что нарушение может быть совершено как умышленно, так и неосторожно.

В соответствии с п.2 ст.110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий.

В соответствии с п.3 ст.119 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

В целях единообразного толкования и применения судами положений ст.119 НК РФ Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в Постановлении от 20.08.2004 N 2209/04 указал, что "применение ответственности за нарушение, предусмотренное ст. 119 НК РФ, не поставлено в зависимость от уплаты или неуплаты налога". Ответственность по ст.119 НК РФ должна наступать за неисполнение обязанности, а обязанностью налогоплательщика является представление соответствующей налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок. (Информационное письмо ВАС РФ от 17.03.2005 N 71).

Например, если субъектом малого предпринимательства, перешедшим на упрощенную систему налогообложения, выписываются счета-фактуры, в которых выделен НДС "к уплате", то привлечение налогоплательщика к ответственности по ст.119 НК РФ неправомерно, так как последний не является плательщиком НДС (постановление Федерального Арбитражного Суда Волго-Вятского Округа (далее по тексту – ФАС ВВО) от 30.05.2005 N А29-7611/05А).

С другой стороны, при полном неосуществлении предпринимательской деятельности налогоплательщики предприниматели не обязаны представлять в налоговую инспекцию налоговые декларации. Соответственно, обязанность предпринимателей представить налоговую декларацию на доходы физических лиц предусмотрена только в случае фактического осуществления ими предпринимательской деятельности в течение налогового периода (Постановление ФАС СЗО от 10.06.2005 N А05-866/05-57/18).

Непредставление копии налоговой декларации не влечет ответственность, предусмотренную ст.119 НК РФ. (Постановление ФАС СЗО от 25.09.2003 N А42-1703/03-5).

Не может образовывать состав налогового правонарушения по ст.119 НК РФ и непредставление отдельных листов налоговой декларации. (письмо МНС РФ от 12.02.2001 N ВГ-6-03/130@).

**- *грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения* *(ст.120 НК РФ)***

*Объектом* правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений, иначе - установленный порядок учета доходов и расходов.

*Объективная сторона* выражается в грубом нарушении организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения в случае, если порядок такого учета предусмотрен законодательством о налогах и сборах.

Согласно абз.2 п.3 ст.120 НК РФ грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст.120 НК РФ понимается:

- отсутствие первичных документов,

- отсутствие счетов фактур,

- отсутствие регистров бухгалтерского учета,

- систематическое (два или более раза в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Исходя из положений ст.120 НК РФ, понятие "грубое нарушение" объемлет:

- «нарушение порядка организации бухгалтерского учета» (т.е. отсутствие системы отражения на счетах бухгалтерского учета осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций в соответствии с общими методологическими принципами бухгалтерского учета),

- нарушение порядка ведения учета (т.е. нарушение правил отражения хозяйственных операций в бухгалтерских регистрах),

- нарушение порядка обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета (т.е. невыполнение или ненадлежащее выполнение обязанностей по документированию хозяйственных операций и хранению бухгалтерских документов),

- нарушение порядка составления отчетности.

В соответствии с п.3 ст. 114 НК РФ при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей главы 16 настоящего Кодекса за совершение налогового правонарушения.

1. **Ответственность за правонарушения против обязанности по**

**уплате налогов**

***- неуплата или неполная уплата налога (ст.122 НК РФ)***

*Объектом* налогового правонарушения являются отношения, связанные с исполнением обязанности по уплате налога. При этом виновный нарушает целый ряд норм НК РФ и, в частности, положения ст. 3,23,24,44, 45 НК РФ.

*Объективная сторона* выражается в неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате законно установленных налогов путем неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (или других неправомерных действий - только п.1 ст.122 НК РФ).

Общественная опасность рассматриваемого деяния состоит в том, что оно подрывает источники финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, приводит к тому, что бюджеты становятся дефицитными либо испытывают значительные трудности. Кроме того, виновный, совершая данное налоговое правонарушение, сберегает часть своего имущества, неосновательно обогащаясь за счет других участников налоговых правоотношений.

*Субъективная сторона* налогового правонарушения: п.3 ст.122 НК РФ предусматривает взыскание штрафа в размере 40% за умышленное совершение деяний, предусмотренных п.1 и п.2 ст.122 НК РФ. Исходя из положений п.3 ст.122 НК РФ, надо полагать, что налоговые правонарушения, предусмотренные п.1 и п.2 ст.122 НК РФ, должны быть совершены по неосторожности.[[59]](#footnote-59)

Неосторожная форма вины применительно п.1 и п.2 ст. 122 НК РФ выглядит следующим образом:

- налогоплательщик не осознавал того, что совершаемые им действия (бездействия), занижающие налоговую базу, связанные с неправильным исчислением налога, неправомерны;

- налогоплательщик осознавал, что совершаемые им действия (направленные на занижение налоговой базы, другое неправильное исчисление налога) неправомерны, но не предвидел наступления последствий в виде неуплаты или неполной уплаты сумм налога. (Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2004 N 2004-О)

*Субъект* налогового правонарушения может быть только налогоплательщик. Налоговые агенты не могут быть привлечены к ответственности по этой статье в силу того, что п.п.1 п.1 ст.23 НК РФ, обязанность уплачивать законно установленные налоги возложена только на налогоплательщиков.

Предусмотренная ст.122 НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если оно не содержит признаков состава преступления (п.3 ст.108 НК РФ).

Привлечение организации к ответственности за совершение деяния, предусмотренного ст.122 НК РФ, не освобождает ее руководителя (иных лиц, осуществляющих в ней управленческие функции), при наличии соответствующих оснований, от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п. 4 ст. 108 НК РФ). (см. Приложение 4)

1. **Ответственность за правонарушения против исполнения**

**доходной части бюджета**

***- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст.123 НК РФ)***

*Объектом* налогового правонарушения по ст.123 НК РФ являются отношения, связанные с надлежащим исполнением налоговым агентом своих обязанностей по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет сумм налога.

*Объективная сторона* состоит в невыполнении налоговым агентом возложенных на него НК РФ обязанностей и выражается в неправомерном действии (бездействии), в результате которого происходит неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию у налогоплательщика и перечислению соответствующих сумм в бюджет.

Общественная опасность данного деяния состоит в том, что подрывается система финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципального образования, а налогоплательщик (не по своей вине) не исполняет лежащей на нем конституционной обязанности по уплате налога (ст. 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ).

Прежде чем исполнить обязанность по перечислению налога, налоговому агенту необходимо исчислить данный налог и удержать.

Привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ будет возможно только в случае невыполнения им обязанности и по удержанию (неполному удержанию) и по перечислению (неполному перечислению) налога (п. 44 Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2003 N 5).

Следует так же иметь в виду, что если налоговый агент удержал налог, но не перечислил его в бюджет, то в этом случае он обязан уплатить пеню в соответствии со ст. 75 НК РФ, так как уплата налога будет произведена налогоплательщиком в более поздние сроки по вине налогового агента.

Привлечение налогового агента к ответственности по ст. 123 НК РФ не освобождает его от обязанности удержать налог у налогоплательщика (при наличии такой возможности) и перечислить его в бюджет (п. 5 ст. 108 НК РФ).

*Субъективная сторона* анализируемого деяния может быть представлена как в форме умысла, так и неосторожности (ст.110 НК РФ).

*Субъектом* является налоговый агент.

Если предусмотренное данной статьей деяние совершается физическим лицом, то ответственность по ст.123 НК РФ будет иметь место в случае отсутствия в деянии признаков преступления (п.3 ст.108 НК РФ).

Привлечение налогового агента - организации к ответственности по ст. 123 НК РФ не освобождает ее руководителя (иное лицо, выполняющее в организации управленческие функции) от административной, уголовной, иной предусмотренной законом ответственности (п.4 ст.108 НК РФ).

**5. Ответственность против прав и свобод налогоплательщиков**

***- ответственность свидетеля (ст.128 НК РФ)***

*Объектом* налогового правонарушения являются отношения по осуществлению надлежащего налогового контроля со стороны налоговых органов.

Правонарушение, предусмотренное ст.128 НК РФ, состоит в препятствовании со стороны свидетеля полному, всестороннему и объективному осуществлению мероприятий налогового контроля.

*Объективная сторона* рассматриваемого состава выражается как в действиях (п. 1 ст.128 НК РФ), так и в бездействиях свидетеля (п.2 ст.128 НК РФ).

Часть 1 ст.128 НК РФ представляет данное правонарушение как уклонение от явки, либо как неявку без уважительных причин.

Из части 2 ст.128 НК РФ следует, что свидетель неправомерно отказывается от дачи показаний или дает заведомо ложные показания.

Для применения ответственности по ст.128 НК РФ причиной неправомерного отказа не имеют значения: боязнь испортить отношения с налогоплательщиком, нежелание сотрудничать с налоговыми органами и т.д. Возможно, они будут учтены судом в качестве смягчающих обстоятельств, но как уже было сказано, от ответственности по ст.128 НК РФ не освобождают.

В соответствии с п.3 ст.90 НК РФ физическое лицо в праве отказаться от дачи показаний по основаниям, предусмотренным законодательством.

Для привлечения к ответственности по ст.128 НК РФ налоговые органы должны доказать преднамеренное искажение сведений - только в этом случае показания признаются заведомо ложными.

*Субъективная сторона* налогового правонарушения:

- по ч.1 ст.128 НК РФ: неявка может быть совершена как с умыслом, так и по не осторожности, уклонение от явки подразумевает только умысел.

- по ч.2 ст.128 НК РФ: отказ от дачи показаний или дача заведомо ложных показаний могут быть совершены только умышленно.

*Субъектом* рассматриваемого деяния могут быть только физические лица.

***-*** ***отказ эксперта, переводчика или специалиста в проведении налоговой проверки, дача заведомо-ложного заключения или осуществление заведомо-ложного перевода свидетеля (ст.129НК РФ)***

*Объектом* рассматриваемого деяния является установленный порядок участия эксперта, специалиста, переводчика в проведении налогового контроля.

Общественная опасность правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст.129 НК РФ, состоит в том, что оно существенно затрудняет деятельность налогового органа по налоговому контролю, способно привести к тому, что результаты налоговой проверки будут недостоверными, а лица, виновные в сокрытии своих доходов, в уклонении от уплаты налогов, в иных налоговых правонарушениях, не понесут ответственность, предусмотренную действующим законодательством.

П.1 ст.129 предусматривает ответственность за отказ от участия в проведении налоговой проверки, который выражается в заявлении виновного о том, что он не намерен принимать в ней участие и оказывать содействие налоговому органу.

П.2 ст.129 НК РФ предусматривает ответственность эксперта или переводчика за дачу, соответственно, заведомо-ложного заключения или за заведомо-ложный перевод.

*Субъективная сторона* рассматриваемого деяния характеризуется наличием прямого умысла: лицо осознает, что в нарушение закона совершает деяние, предвидит, что его отказ от участия в проверке, равно как и дача им заведомо-ложного заключения, перевода приведет к необъективности результатов налоговой проверки и желает наступления таких вредных последствий.

*Субъектами* налогового правонарушения по ст. 129 НК РФ являются:

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

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

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

Как видно, налоговая ответственность выражается в профилактике налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права соблюдать нормы налогового права.

Таким образом, налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Рассмотрев налоговые правонарушения и характер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, проанализировав общие положения об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, отдельные виды правонарушений, предусмотренных Налоговым Кодексом Российской Федерации, а так же возможность привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, можно сделать следующие выводы:

1. Налоговая ответственность является развивающимся правоотношением, возникновение которого обусловлено фактом совершения налогового деликта. Охранительное налоговое правоотношение развивается последовательными действиями компетентных государственных органов, и подразделяется на отдельные, но взаимообусловленные стадии.
2. Нельзя не отметить, что до сих пор Налоговый Кодекс Российской Федерации содержит в себе нормы, которые выходят в противоречие, как общими принципами налогового права, так и с нормами материального права как такового.

Так согласно ст.109 Кодекса, лицо не может быть привлечено к ответственности, за налоговое правонарушение при отсутствии вины (в соответствии с п.6 ст.108 Кодекса, налогоплательщик считается невиновным пока его вина не будет установлена судом) и п.1 ст.104 Кодекса, в котором допускается привлечение к налоговой ответственности налогоплательщика, то есть признание его виновным в совершении налогового правонарушения (с его согласия) и без судебного решения.

Данное противоречие необходимо урегулировать путем внесения изменений в часть 1 Налогового Кодекса Российской Федерации, а именно внести изменения в ст.109 Кодекса, в противном случае, если первоначально налогоплательщик добровольно уплатит сумму санкций в соответствии с п.1 ст.104, в последствии у него появляется формальное право требовать возврата уплаченного, поскольку вин его не была установлена судом в соответствии с п.6 ст.108 Кодекса.

1. Ряд статей Налогового Кодекса Российской Федерации, предусматривающих ответственность за отдельные составы правонарушений вызывают затруднение при их применении. Прежде всего, это вязано:

- с несоответствием некоторых статей действующему законодательству – ст.126 Налогового Кодекса Российской Федерации. Санкция данной статьи нарушает положение ст.19 Конституции Российской Федерации о равенстве всех перед законом. В связи с эти обстоятельством мы предлагаем санкцию по п.1 ст.126 Кодекса изложить в следующей редакции: «влечет взыскание штрафа в размере 50рублей за просрочку в предоставлении совокупности документов, если законодательством о налогах и сборах или подзаконными актами налогового органа предусмотрено предоставление сведений и документов в совокупности (в едином файле, под единым реестром), а так же штрафа в размере 50рублей за просрочку в предоставлении каждого документа, если вина лица за просрочку в предоставление документ будет установлена отдельно от вины за просрочку в предоставлении других документов.

- с их неудачным содержанием, которое в свою очередь порождает нарушение основных принципов права – ст.119 Налогового Кодекса Российской Федерации. Данная статья указывает, что штраф должен взыскиваться как за полные, так и не за полные месяцы и в санкции п.2 ст.119 Кодекса в отличие от п.1 той же статьи, в которой говорится о минимальном размере штрафа, в результате чего нарушаются три вида принципов - дифференциации, индивидуализации, справедливости.

В связи с этим мы предлагаем изменит диспозицию и санкцию ст.119 Налогового Кодекса Российской Федерации-«Непредставление налоговой декларации» и установить ответственность за неподачу за каждый день просрочки, то есть вести учет по дням, а не по часам.

4. Включить в Налоговый Кодекс Российской Федерации определение понятию налоговая ответственность: налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершение налогового правонарушения, претерпевать меры государственного принуждения, предусмотренные санкциями данного Кодекса, состоящие в изложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.

Таким образом, на современном этапе Налоговое законодательство Российской Федерации все еще находится в стадии формирования, в том числе нормы регулирующие ответственность за нарушение законодательство о налогах и сборах. Объясняется это тем, что сфера налоговых правоотношений является одной из самых динамичных. Экономическая деятельность включает в себя огромное разнообразие ситуаций, каждая из которых, требует своего подхода, и вместе с тем должна рассматриваться в строгом соответствии законом.

В связи с эти одним из самых актуальных моментов, связанных законотворческой деятельнотью, в части установления норм о налоговой ответственности, является формирование унифицированных и в то же время универсальных норм налогового права, позволяющих различать все вопросы в строгом соответствии с законодательством, не допуская при этом разночтения норм Налоговое законодательство Российской Федерации.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ**

***Нормативные правовые акты***

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993)- М.,1999
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 №117-ФЗ
4. Гражданский кодекс Российской Федерации (часть 1) от 30.11.1994 №51-ФЗ
5. Уголовный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №146-ФЗ
6. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 №195-ФЗ
7. Федеральный закон №189-ФЗ от 26.12.2005 «О федеральном бюджете на 2006г.»
8. Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в РФ» от 27.12.1991 №2118-1
9. Закон РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» от 21.03.1991 № 943-1
10. Указ Президента РФ от 27.10.1993 №1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993году»// Справочная правовая информация Консультант Плюс
11. Приказ МНС РФ от 29.11.2000 №бг-308/145. Методические рекомендации налоговым органам о порядке применения главы 23 «О налоге на доходы Физических лиц» часть 2 НК РФ // Экономика и жизнь 2001 №3
12. Приказ МНС РФ от 03.03.2004г. №БР-03-0-/178 // Справочная правовая информация Консультант Плюс
13. Приказ МНС от 31.07.2002г. №БГ-3-2-/404 // Приказ МНС РФ от 03.03.2004г. №БР-03-0-/178 // Справочная правовая информация Консультант Плюс
14. Приказ ФНС Российской Федерации от 20.12.2004г. №САЭ-3-09/16а// Справочная правовая информация Консультант Плюс
15. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового Кодекса Российской Федерации»// Справочная информация Консультант Плюс

***Научная литература***

1. Анохин А.Е. Вина как элемент состава налогового правонарушения. Форма вины.// Юридический мир, 2001
2. Ашомко Т.А., ПроваленкоО.Н. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность.// Справочная правовая информация Консультант Плюс
3. Брызгалин А.В. Ответственность за нарушение налогового законодательства о налогах и сборах. Виды налоговых нарушений по гл.16 НК РФ. Практическая налоговая энциклопедия том 12. // Справочная информация Консультант Плюс
4. Верин В.П. Преступления в сфере экономики. – М.,2001
5. Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности.// «Хозяйство и право»,2003, №5
6. Гегель Г.В. Политическое произведение – М., 1998
7. Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики – М.,2002
8. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности – Самара, 2002
9. Демин А.В. О справедливости налоговой ответственности//Справочная информация Консультант плюс
10. Зубкова В.И. Восстановление социальной справедливости одна из целей уголовного наказания.// Вестник МГУ, 2003 №1
11. Евтеева М.Ю. О практике применения части 1 НК РФ// Вестник ВАС РФ 2000 №4
12. Иванов А.А. Индивидуализация юридической ответственности. Правовая психология. Аспекты. – М.,2003
13. Кистяковский А.Ф. Элементарный учебник общего уголовного права. – Киев, 1982
14. Макаров А.В., Архипенко Т.В. Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства.// Справочная правовая информация Консультант плюс
15. Мальцев В.В. Принципы уголовного права. – Волгоград,2001
16. Мамедов А.А. Справедливость назначения наказания. – М.,2003
17. Тихомиров Ю.А. Общая концепция развития российского законодательства// Журнал российского права 1999 №1

***Учебная литература***

1. Алехин Л.А., Кармолицкий А.А., Козлов Ю.М. Административное право Российской Федерации – М.,2001
2. Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность.- М., 2001
3. Грачев Е.Ю.,Соколов Э.Д. Налоговое право. – М.,2003
4. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России. – ЗАО Юстицинформ - 2005
5. Калинина Л.А., Кузьмичева Т.А. Административная ответственность: Учебное пособие. Нормативные акты. – М.,2000
6. Карасев М.В. Финансовое право Российской Федерации- М.,2004
7. Козлов Ю.М., Попов Л.Л. Административное право. – М.,2002.
8. Крохина Ю.А. Налоговое право России. – М.,2003
9. Кустова М.В., Ногина А.О., Шевелева И.А. Налоговое право России. Общая часть. – М.,2001
10. Кучеров И.И. Налоговое право России.: Курс лекций.- М.,2001
11. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория гоударства и права- М.,2003
12. Парыгина В.А.,Тедеев А.Н. Налоговое право Российской Федерации. – Ростов на Дону, 2002
13. Пепеляев С.Г. Налоговое право. – М., 2000
14. Перевалов В.Д. Теория государства и права. – М.,2004
15. Попов Л.Л. Административное право.- М,2002
16. Химичева Н.И. Финансовое право. – М.,2000
17. Эрделевский А.М. Комментарий к части первой налогового кодекса Российской Федерации (постатейный).- М.,1999

***Юридическая практика***

50. Постановление Судебной коллегии по уголовным делам Верховного Суда РФ от 11.01.2001»// Справочная правовая информация Консультант плюс

51. Решение Верховного Суда РФ от 13.08.2001 №ГКПИ2001-891 «Об оставлении без удовлетворения заявления о признании незаконными (недействительными) отдельных положений правил, утвержденных постановлениями правительства РФ от 27.12.2000 № 1023 и от 30.12.2000 №1026» »// Справочная правовая информация Консультант плюс

52. Решение ВАС РФ от 8.09.2004 № 9352/04 «О признании не соответствующим налоговому кодексу РФ и недействующим приказа МНС РФ от 26.03.2003 № БГ-3-22/135» »// Справочная правовая информация Консультант плюс

53. Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 №20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года «О Федеральных органах налоговой полиции» »// Справочная правовая информация Консультант плюс

54. Приказ МВД РФ №76, МНС РФ № АС-3-06/37 от 22.01.2004 « Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений». »// Справочная правовая информация Консультант плюс

55. Письмо МНС РФ от 28.09.2001 №ШС-6-14/734 «Об ответственности за нарушения налогового законодательства» »// Справочная правовая информация Консультант плюс

56. Письмо Министерства РФ от 08.02.2003 №14-3-04/3243-4-у387 «О применении ответственности, предусмотренной ст.119 НК РФ»// Справочная правовая информация Консультант плюс

57. Постановление ФАС СЗО от 30.04.2002 №А05-322/02-23/10»// Справочная правовая информация Консультант плюс

58. Постановление ФАС СЗО от 16.12.2002 №А56-20702/02»// Справочная правовая информация Консультант плюс

59. Постановление ФАС СЗО от 14.10.2002 №А26-2635/02-02-04/07»// Справочная правовая информация Консультант плюс

60. Постановление ФАС СЗО от 25.09.2001 №А42-1703/01-5»// Справочная правовая информация Консультант плюс

61. Постановление ФАС СЗО от 10.09.2002 №А44-972/02-с9»// Справочная правовая информация Консультант плюс

62. Постановление ФАС СЗО от 10.06.2003 №А05-866/03-57/18»// Справочная правовая информация Консультант плюс

63. Постановление ФАС СЗО от 03.04.2002 №А05-10876/01-579/10»// Справочная правовая информация Консультант плюс

64. Постановление ФАС СЗО от 30.07.2001 №А05-2205/01-129/19»// Справочная правовая информация Консультант плюс

65. Постановление ФАС СЗО от 13.03.2002 №ФО4/919-139/А27-2002»// Справочная правовая информация Консультант плюс

66. Постановление ФАС ВСО от 27.04.2001 №А33-12864/00-СЗа-Фо2-869/01-С1»// Справочная правовая информация Консультант плюс

67. Постановление ФАС ВСО от 12.03.2001 №А58-1190/00-ФО2-433/01-С1»// Справочная правовая информация Консультант плюс

68. Постановление ФАС УО от 22.05.2002 №ФО9-1033/02-АК»// Справочная правовая информация Консультант плюс

69. Постановление ФАС УО от 22.06.2003 №ФО9-1033/02-АК»// Справочная правовая информация Консультант плюс

70. Постановление ФАС УО от 15.07.2002 №ФО9-1434/02-АК»// Справочная правовая информация Консультант плюс

71. Постановление ФАС ВВО от 30.05.2003 №А25-7611/02А»// Справочная правовая информация Консультант плюс

72. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д. №2-2705/2003

73. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д. № 2 – 4329/2003

74. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д. № А17-413/5-2006

75. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д. № А17-4994/5-2005

76. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д.№ А17-5500/5-2005

77. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д.№А17-111/5-2006

78. Архив Арбитражного суда Ивановской области. Д. №А17-2502/5-2004

1. Финансовое право / Под ред. Химичевой. Н.И. - М., 2000. - С. 267. [↑](#footnote-ref-1)
2. Закон Российской Федерации «О Федеральном бюджете на 2006г.» от 26.12.2005г. №189 [↑](#footnote-ref-2)
3. Смотри также - Пепеляев С.Г., Перевалов В.Д. ,Парыгина В.А., Тедеев А.Н. Химичева Н.И. Эрделевский А.М. [↑](#footnote-ref-3)
4. Перевалов В.Д. Теория государства и права. – М., 2004. - С.262 [↑](#footnote-ref-4)
5. Брызгалин А.В. Практическая налоговая энциклопедия. Том 12. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Виды налоговых нарушений по гл.16 НК РФ. 2005. / Справочная правовая информация Консультант Плюс [↑](#footnote-ref-5)
6. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Указ.соч.- С.413-414 [↑](#footnote-ref-6)
7. Крохина Ю.А. Налоговое право России.- М., 2003. – С.362 [↑](#footnote-ref-7)
8. Пепеляев С.Г. Налоговое право. - М., 2003. – С. 431-445 [↑](#footnote-ref-8)
9. Перевалов В.Д. Указ.соч. - С.263 [↑](#footnote-ref-9)
10. Теория государства и права / Под редакцией Н.И.Матузова – М., 2003. –С..585 [↑](#footnote-ref-10)
11. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Указ.соч. - С.355-356 [↑](#footnote-ref-11)
12. Пепеляев С.Г. Указ.соч.- С. 408 [↑](#footnote-ref-12)
13. Пансков В.Г. Налоговое право.- М., 2004. - С. 144. [↑](#footnote-ref-13)
14. Крохина Ю.А. Налоговое право России. - М., 2003.- С..362 [↑](#footnote-ref-14)
15. Крохина Ю.А. Указ соч. – С.361 [↑](#footnote-ref-15)
16. Перевалов В.Д. Указ. соч.- С.263 [↑](#footnote-ref-16)
17. Кучеров И.И. Налоговое право России.- М., 2001 - С.248 [↑](#footnote-ref-17)
18. Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право РФ.- Ростов на Дону, 2002- С.270 [↑](#footnote-ref-18)
19. Пепеляева С.Г. Указ.соч.- С.395-396 [↑](#footnote-ref-19)
20. Верин В.П. Преступления в сфере экономики.- М., 2001. - С.99 [↑](#footnote-ref-20)
21. Кучеров И.И. Налоговые преступления. –М., ЮрИнформ, 1997 [↑](#footnote-ref-21)
22. Пепеляев С.Г. Укз.соч.- С.394 [↑](#footnote-ref-22)
23. Пепеляев С.Г. Укз.соч - С.394 [↑](#footnote-ref-23)
24. Кучеров И.И. Указ.соч. - С.246 [↑](#footnote-ref-24)
25. Кучеров И.И. Указ.соч. – С.259-263 [↑](#footnote-ref-25)
26. Парыгина В.А., Тедеев А.А.Указа.соч.- С.269-270 [↑](#footnote-ref-26)
27. Парыгина В.А., Тедеев А.А.Указа.соч.- С.269-270 [↑](#footnote-ref-27)
28. Кустова М.В., Ногина А.О., Шевелева Н.А. Указ.соч.- С.359-361 [↑](#footnote-ref-28)
29. Пепеляев С.Г. Указ соч.-С.414 [↑](#footnote-ref-29)
30. Калинина Л.А., Кузьмичева Г.А. Административная ответственность: Учебное пособие. Нормативные акты. - М., 2000.- С.22 [↑](#footnote-ref-30)
31. Попов Л.Л Административное право. – М., 2002.- С.313 [↑](#footnote-ref-31)
32. Попов Л.Л. Указ.соч. - С.315 [↑](#footnote-ref-32)
33. Козлов Ю.М., Попов Л.Л. Административное право.- М., 2000.- С.315-316 [↑](#footnote-ref-33)
34. Попов Л.Л. Указ.Соч- С.316 [↑](#footnote-ref-34)
35. Калинина Л.А., Кузьмичева Г.А. Указ.соч.- С.22 [↑](#footnote-ref-35)
36. Козлов Ю.М. Административное право.- М., 1999.- С.169 [↑](#footnote-ref-36)
37. Постановление Президиума ВАС РФ от 28.10.1997 N 6403/95 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ 1998 №2 С-11 [↑](#footnote-ref-37)
38. Пепеляев С.Г. Указ.соч- С.414 [↑](#footnote-ref-38)
39. Ашомко Т.А. Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность. – М., 2001.- С. 78 [↑](#footnote-ref-39)
40. Карасев Н.В. Финансовое право Российской Федерации. – М.,2004. - С. 359 [↑](#footnote-ref-40)
41. Крохина Ю.А. Указ. Соч.- С. 476. [↑](#footnote-ref-41)
42. Крохина Ю.А. Указ. Соч. - С. 480 [↑](#footnote-ref-42)
43. Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность./Справочная правовая система Консультант Плюс [↑](#footnote-ref-43)
44. Гегель Г.В. Политические произведения. -М., 1978.- С. 313. [↑](#footnote-ref-44)
45. Иванов А.А. Индивидуализация юридической ответственности. Правовые и психологические аспекты. - М., 2003.- С. 6 [↑](#footnote-ref-45)
46. Гаджиев Г.А. Конституционные принципы рыночной экономики.- М., 2002.- С. 71 - 82. [↑](#footnote-ref-46)
47. Мамедов А.А. Справедливость назначения наказания. - М., 2003.- С. 51. [↑](#footnote-ref-47)
48. Зубкова В.И. Восстановление социальной справедливости - одна из целей уголовного наказания // Вестник МГУ. 2003. N 1.- С. 63 [↑](#footnote-ref-48)
49. Постановления КС РФ от 19.03.2003 N 3-П, от 27.02.2003 N 1-П, от 26.11.2002 N 16-П, от 05.07.2001 N 11-П и др. [↑](#footnote-ref-49)
50. Мальцев В.В. Принципы уголовного права.- Волгоград, 2001.- С. 69. [↑](#footnote-ref-50)
51. Винницкий Д.В. Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности // Хозяйство и право. 2003. N 5. -С. 113 [↑](#footnote-ref-51)
52. Анохин А.Е. Вина как элемент состава налогового правонарушения. Форма вины // Юридический мир. 2001. N 5.- С. 49. [↑](#footnote-ref-52)
53. Крохина Ю.А. Указ. Соч.- С. 501 [↑](#footnote-ref-53)
54. Крохина Ю.А. Указ. Соч.- С. 502 [↑](#footnote-ref-54)
55. Ашомко Т. А., Проваленко О.М. Указ. Соч. - С. 40. [↑](#footnote-ref-55)
56. Постановление Федерального Арбитражного Суда Восточно-Сибирского Округа (далее по тексту – ФАС ВСО) от 12.03.2003 N А58-1190/00-Ф02-433/03-C1 [↑](#footnote-ref-56)
57. Постановление Федерального Арбитражного Суда Северо-Западного Округа (далее по тексту- ФАС СЗО) от 16.12.2004 N А56-20702/04 [↑](#footnote-ref-57)
58. Постановление Федеральный Арбитражный Суд Уральского Округа (далее по тексту – ФАС УО) от 15.07.2004 N Ф09-1434/04-АК [↑](#footnote-ref-58)
59. Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2003 №5 «О некоторых вопросах применения части 1 Налогового Кодекса Российской Федерации» [↑](#footnote-ref-59)