# Содержание

Введение

Глава 1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности

Глава 2. Принципы налоговой ответственности

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

2.2 Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

Глава 3. Санкции в налоговом праве

Заключение

Список литературы

# Введение

Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относится к объектам законодательства о налогах и сборах и составляет институт налогового права. В НК термины «налоговая ответственность» и «ответственность за совершение налоговых правонарушений» используются как равнозначные. Например, п. 2 ст. 101 НК устанавливает, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения; ст. 107 предусматривает возможность привлечения организаций и физических лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

В п. 4 ст. 23 НК РФ определено, что налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей.

Юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства – это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке.

Актуальность работы заключается в том, что ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, являясь достаточно специфичной, тем не менее, обладает всеми признаками юридической ответственности.

Ответственность за нарушения налогового законодательства – совокупность различных видов юридической ответственности.

Такая ответственность наступает только за совершенное нарушение законодательства о налогах и сборах, которое выступает в качестве ее основания. Основаниями привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут являться:

* 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).

Наконец, к существенным признакам ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах относится и процессуальная форма ее реализации. Это означает, что привлечение к ответственности осуществляется в строгом соответствии с процедурами, предусмотренными законодательством.

Цель работы – проанализировать основания привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

**Глава 1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности**

Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах можно определить как обязанность лица, нарушившего законодательство о налогах и сборах, претерпеть лишения имущественного или личного характера в результате применения к нему государством, в лице соответствующих органов налоговых и иных санкций.

Налоговая ответственность — 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.

Налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей. Отнесение налоговой ответственности к разновидности финансово-правовой ответственности подтверждается и вхождением налогового права в финансовое в качестве его подотрасли. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности:

1. основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;
2. наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения;
3. субъектами ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица;
4. для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определенных отрицательных последствиях имущественного характера;
5. налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

Вместе с тем налоговая ответственность имеет определенную специфику, обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений, Выделение налоговой ответственности в самостоятельный вид финансово-правовой ответственности обусловлено выделением НК процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях.

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

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

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

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

По времени реализации позитивная ответственность предшествует негативной.

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

Добровольная форма реализации налоговой ответственности имеет следующие юридические признаки:

1. неразрывно связана с нормой налоговой ответственности;
2. является юридической обязанностью, обусловленной правовым статусом налогоплательщика или иного обязанного лица;
3. гарантирована государственным принуждением;
4. реализуется добровольно в виде правомерного поведения;
5. одобряется со стороны государства;

6)осуществляется в рамках общих налоговых правоотношений.

Вместе с тем большинство налогоплательщиков имеют низкую правовую культуру и соблюдение законодательства о налогах и сборах не является для них типичным правилом поведения.

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

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

Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения. Согласно Постановлению Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой политики»« в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, т.е. погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права.

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговая ответственность не связывается только с неблагоприятными последствиями для правонарушителя, которые наступают в результате совершенного им нарушения законодательства о налогах и сборах. Карательные механизмы в налоговой ответственности существуют параллельное правовосстановительными, поскольку государству важно не только наказать нарушителя налогового законодательства, но и восстановить публичнее имущественные интересы, компенсировать возникший ущерб.

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

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

Налоговая ответственность является развитием, «продолжением» материального налогового правоотношения, которое реализуется посредством особой процессуальной формы. \* Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах составляет часть механизма правового регулирования налоговых отношений и проявляется в виде наложения запретов. Запрещая нарушать законодательство о налогах и сборах, государство возлагает на субъектов налогового права обязанность воздерживаться от совершения определенных действий либо, напротив, не бездействовать, а своими действиями реализовывать возложенные Связанности.

Следовательно, налоговая ответственность существует в рамках охранительного правового института, регулирующего общественные отношения налоговой сферы посредством установления запретов. Однако налоговая ответственность не совпадает полностью с охранительным правоотношением, возникшим в результате налогового деликта. Охранительные правоотношения по своему составу и объему шире налоговой ответственности. Налоговая ответственность характеризует содержание правоохранительных отношений и прежде всего с позиций правового статуса правонарушителя, его обязанностей, возникающих в результате совершенного налогового деликта. Вместе с тем налоговая ответственность существует и реализуется только в рамках охранительных правоотношений.

Юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения, является нарушение законодательства о налогах и сборах.

Негативная налоговая ответственность имеет три основания:

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

1. фактическое, представляющее совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах;
2. процессуальное, заключающееся в вынесении уполномоченным органом (налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами) решения о наложении санкции за совершение налогового правонарушения.

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

Следовательно, к охранительным относятся все правоотношения, возникающие в связи с совершением участниками налогового правоотношения нарушения законодательства о налогах и сборах, а также с привлечением виновного к ответственности. В рамках охранительных правоотношений реализуются санкции; установленные налоговыми нормами.

Состав правоотношения налоговой ответственности представляет сложное социально-правовое явление, складывающееся из совокупности следующих элементов: субъекты (участники), права и обязанности субъектов (участников), их действия (поведение), объект правоотношения.

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

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

Однако наделение государства правом принуждать к несению налоговой ответственности не означает вседозволенности. Обе стороны охранительного правоотношения могут действовать только в границах законодательства о налогах и сборах, а реализация налоговой ответственности возможна исключительно на основе норм права с применением конкретных норм Н К, устанавливающих ответственность за конкретно-определенное правонарушение.

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

Объектом правоотношения налоговой ответственности является правовой статус нарушителя законодательства о налогах и сборах. Изменения правового статуса нарушителя налогового законодательства происходят с помощью лишений и ограничений имущественного характера, определенных мерой налоговой ответственности. Различное соотношение лишений и ограничений характеризует изменения статуса нарушителя законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность выполняет определенные цели, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводятся из целей и задач самого НК. Нормативным порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК), посредством решения которых достигаются цели налоговой ответственности. Предостерегая организации и физических лиц от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует две цели:

- охранительную, посредством которой ограждает общество от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;

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

Цели налоговой ответственности реализуются в функциях. Функции отражают предназначение налоговой ответственности, поэтому тесно связаны с применением налоговых санкций и социальными последствиями их применения. В механизме правового регулирования налоговых отношений налоговая ответственность выполняет юридическую и социальную функции.

Юридическая функция проявляется в двух аспектах: пра-вовосстановительном (компенсационном) и штрафном (карательном).

Правовосстановительный характер налоговой ответственности обусловлен имущественными отношениями между публичным и частным субъектами, объектом которых является налог. Ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки.

Сущность штрафного характера налоговой ответственности заключается в неблагоприятных имущественных лишениях, претерпеваемых нарушителем законодательства о налогах и сборах. Посредством реализации штрафной функции создается режим правового урона, заключающийся в применении санкции к субъекту налогового правонарушения.

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

Общая превенция преследует цель предотвращения совершения налоговых правонарушений всеми субъектами налогового права.

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

Главное предназначение функций налоговой ответственности заключается в обеспечении нормального действия механизма правового регулирования налоговых отношений.

Таким образом, налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК, 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:

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

-. установление составив налоговых правонарушений и санкций за их совершение НК Согласно ст. 2 НК правовой базой налоговой ответственности служит законодательство о налогах и сборах, регулирующее властные отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговая ответственность соответствует принципам налогового законодательства. Основанием применения налоговой ответственности служит виновное совершение налогового правонарушения. Налоговая ответственность может быть исполнена правонарушителем в добровольном порядке, поэтому она не всегда связана с порицанием. Привлечение к налоговой ответственности не исключает возможности применения иных мер государственного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах;

- определение вида и меры государственно-властного принуждения через охранительное налоговое правоотношение. Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах дифференцированы, носят имущественный характер, выражаются в денежной форме и взыскиваются только в судебном порядке;

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

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

**Глава 2. Принципы налоговой ответственности**

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

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

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

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

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

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

Законность. Данный принцип означает недопустимость привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК. Принцип законности в налоговом праве представляет собой преломление и детализацию его общеправового значения, основанного на международных нормах и положениях Конституции. Законность привлечения к ответственности установлена Международным пактом о гражданских и политических правах 1966 г. (п. 1 ст. 14), а также Конвенцией Совета Европы «О защите прав человека и основных свобод» 1950 г. (п. 1 ст. 7).

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

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

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

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

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

Однократность привлечения к налоговой ответственности. Принцип однократности означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Исключение повторности привлечения к налоговой ответственности основывается на достаточности санкции за совершенное налоговое правонарушение, поскольку мера ответственности, установленная законодателем, является исчерпывающей и в достаточной степени отражает функции налоговой ответственности. Привлечение к ответственности одного и того же субъекта за то же самое правонарушение означало бы превышение меры налоговой ответственности, установленной НК.

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

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

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

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

Презумпция невиновности. Данный принцип является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока era виновность не будет доказана в предусмотренном федеральном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Для российского налогового права презумпция невиновности является новым принципом, в то время как другие отрасли права давно и активно ее применяют (например, уголовный процесс).

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

Принцип презумпции невиновности является исходным и определяющим для процессуальных отношений привлечения к ответственности. Вне налогового процесса презумпция невиновности не может существовать, поскольку отсутствует смысл ее наличия. Презумпция невиновности и налоговый процесс тесно взаимосвязаны, и механизм их взаимодействия представляет соотношение материальных и процессуальных норм.

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

Гарантией применения мер государственного принуждения в строгом соответствии с законом выступает положение п. 6 ст. 108 НК, согласно которому лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения.

Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. При этом налоговые органы законодательно ограничены в перечне и способах собирания доказательств, которые могут опровергать презумпцию невиновности. К таким документам относятся акт налоговой проверки, показания свидетелей, результаты осмотра, результаты выемки и экспертизы, заключения специалиста.

Отсутствие у лица, привлекаемого к налоговой ответственности, обязанности по доказыванию собственной невиновности не означает лишение его права на защиту. Презумпция невиновности выступает одной из гарантий защиты нарушенных прав и в этом аспекте означает невозможность со стороны каких-либо властных органов принуждать лицо к даче объяснений. Более того, наличие в налоговом процессе презумпции невиновности обязывает налоговые органы в ходе судебного разбирательства доказывать не только достоверность собственных выводов, но и необоснованность возражений привлекаемого лица.

Однако презумпция невиновности в части отсутствия у привлекаемого лица обязанности по доказыванию собственной непричастности к налоговому правонарушению имеет некоторые ограничения. Так, на основании ст. 23 НК налогоплательщик обязан представлять налоговым органам необходимые финансово-хозяйственные документы, которые впоследствии могут послужить основанием для привлечения его к ответственности.

Составным элементом принципа презумпции невиновности является закрепленная ст. 3 НК презумпция правоты налогоплательщика. Презумпция правоты означает, что неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу данного лица. Какие-либо обстоятельства совершения налогового правонарушения считаются неустранимыми сомнениями в тех случаях, когда собранные доказательства не позволяют сделать однозначный категоричный вывод о виновности лица и при этом допускаемые НК средства и способы собирания доказательств исчерпаны.

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

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

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

Наличие в налоговом праве специальной статьи, закрепляющей принципы налоговой ответственности, способствует правильному пониманию современной финансовой политики государства и правильной ориентации субъектов налоговых отношений в сфере налогово-правового регулирования.

Законодательное установление принципов налоговой ответственности способствует обеспечению правильного практического применения законодательства о налогах и сборах, стабильности финансовой политики государства, соблюдению прав и имущественных интересов всех субъектов налоговых отношений. Нормы-принципы оказывают значительное воздействие на правотворческий процесс, поскольку при реформировании налоговых отношений законодатель должен руководствоваться не только имущественными интересами государственной казны, но и интересами налогоплательщиков, а также иными социально-правовыми идеями, отраженными в принципах налоговой ответственности.

Принципами налоговой ответственности часто руководствуется Конституционный Суд РФ, принимая постановления по вопросам налогообложения.

В механизме правового регулирования налоговых отношений принципы налоговой ответственности выполняют регулятивную, превентивную и охранительную функции.

Все принципы налоговой ответственности взаимосвязаны и взаимозависимы: несоблюдение одного принципа неизбежно повлечет нарушение другого и, как следствие, произойдет искажение сущности ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

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

Налоговый кодекс устанавливает перечень обстоятельств, наличие которых исключает ответственность лица за.Совершение налогового правонарушения. В налоговом праве названные обстоятельства имеют материальное значение, что отличает их от аналогичных понятий уголовного процесса и производства по делам об административных правонарушениях, традиционно рассматривающих обстоятельства, исключающие производство по делу, т.е. в процессуальном аспекте.

В зависимости от возможности устранения (исключения) факта налогового деликта обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, классифицируются на две группы:

1. Исключающие наличие налогового правонарушения в названную группу входят такие обстоятельства, как:

а) отсутствие события налогового правонарушения;

б) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

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

2. Не исключающие наличия налогового правонарушения. К обстоятельствам данной группы относится истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отсутствие события налогового правонарушения. Названное обстоятельство означает отсутствие деяния, совершение kotopoгo является основанием привлечения лица к ответственности за нарушения налогового законодательства. Отсутствие события налогового правонарушения выражается в отсутствии самого противоправного факта в поведении субъекта налогового права. Например, не образует факта налогового правонарушения пропуск срока подачи декларации в налоговый орган, если налогоплательщик по решению суда освобожден от уплаты налога.

В налоговом праве понятие «отсутствие события правонарушения» является более широким, чем известные аналогичные категории. В отличие от УПК и КоАП НК не различает отсутствие события правонарушения и отсутствие состава правонарушения. Следовательно, используемое в налоговом праве понятие «отсутствие события налогового правонарушения» включает два момента:

а) отсутствие в материальном мире самого факта совершения деяния, которое может содержать минимально необходимые признаки состава налогового правонарушения, т.е. налоговое правонарушение не было совершено вообще;

б) невозможность квалификации совершенного деликта в качестве налогового правонарушения в виду отсутствия состава правонарушения.

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения. Вина является необходимым условием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Отсутствие вины в поведении субъекта налогового права свидетельствует об отсутствии субъективного признака состава правонарушения и, таким образом, исключает возможность считать совершенное деяние правонарушением и не позволяет привлечь налогоплательщика, налогового агента или иное лицо к налоговой ответственности.

Наличие рассматриваемого обстоятельства обусловлено тем, что в некоторых ситуациях способность лица действовать волевым образом ограничена или вообще невозможна, «то лишает субъекта, налогового права выбирать между правомерным и противоправным поведением или осознавать противоправность своих действий (бездействий).

Налоговый кодекс к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, относит:

а) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Стихийное бедствие и чрезвычайные обстоятельства характеризуются объективными признаками, поскольку не могут быть предотвращены субъектом налогового правонарушения доступными для него способами. Непреодолимые обстоятельства характеризуются субъективными признаками, поскольку непреодолимость относительна и может зависеть от каких-либо возможностей или способностей субъекта налогового правонарушения. Не относятся к непреодолимым обстоятельствам отсутствие у налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица денежных средств, а также нарушение денежных обязательств перед субъектом правонарушения со стороны его контрагентов.

Налоговый или иной компетентный'орган государства, выявивший факт нарушения законодательства о налогах и сборах, не вправе прекращать производство по делу на том основании, что совершение налогового проступка совпало по времени с. каким-либо непредвиденным обстоятельством на данной территории: отсутствие вины лица должно находиться в прямой зависимости от указанных в НК обстоятельств.

Наличие стихийного бедствия, иных чрезвычайных или непреодолимых ситуаций устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Факт присутствия непреодолимой силы признается судом общеизвестным при наличии двух условий: объективного, когда событие известно широкому кругу лиц; субъективного — событие известно составу суда. Наличие стихийного бедствия, чрезвычайных или непреодолимых обстоятельств устанавливается судом всеми способами доказывания, присущими налоговому процессу, кроме экспертизы, поскольку для ее проведения необходимы специальные познания.

Как правило, вследствие непреодолимой силы налоговые правонарушения совершаются в форме бездействия. Например, сильным наводнением была уничтожена финансовая документация предприятия, что помешало своевременно представить налоговые декларации в налоговый орган;

б) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Налоговый кодекс признает в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, невменяемость субъекта конкретного правонарушения.

В налоговом праве критерий невменяемости соответствует аналогичным категориям, применяемым в иных отраслях права, и также содержит два аспекта: юридический и медицинский. Интеллектуальный момент юридического аспекта невменяемости заключается в том, что при совершении налогового правонарушения физическое лицо-находилось в состоянии, в котором оно не могло отдавать отчета в своих действиях. Волевой момент юридического аспекта выражается в невозможности руководить своими действиями. Медицинский аспект невменяемости состоит в наличии болезненного состояния психики физического лица, т.е. в обострении хронического психического заболевания.

Вместе с тем НК рассматривает критерий невменяемости более узко, чем, например, УПК и КоАП. В налоговом праве не признается в качестве обстоятельства, исключающего вину в совершении налогового правонарушения, болезненное состояние физического лица, которое, возможно, и не повлекло утрату контроля за своими действиями, но объективно препятствовало выполнению налоговых обязательств. Так, длительное пребывание на стационарном лечении индивидуального предпринимателя повлекло невозможность своевременно заплатить причитающиеся с него налоги. Таким образом, критерий болезненного состояния, содержащийся в НК, не вполне соответствует практике финансовой деятельности.

Вина субъекта налогового правонарушения исключается только при наличии совокупности юридического и медицинского аспектов невменяемости, присутствовавших у физического лица на момент нарушения им законодательства о налогах и сборах.

Наличие невменяемости не подразумевает привлечения к налоговой ответственности любого физического лица, поскольку исключает вину данного лица в совершении налогового правонарушения. Следовательно, положения подп. 2 п. 1 ст. 111 НК применяются не только к физическому лицу — налогоплательщику, но и к иному лицу, привлекаемому к налоговой ответственности: свидетелю, переводчику, налоговому агенту и т.д.

Однако правило освобождения от налоговой ответственности ввиду невменяемости физического лица не применяется в отношении организаций, вина которых, как известно, устанавливается в зависимости от вины их должностных лиц. Невменяемость одного должностного лица не устраняет ответственности иных должностных лиц за соблюдение финансовой дисциплины на предприятии. Отступление от данного правила возможно только в отношении тех организаций, у которых по штатному расписанию имеется одно должностное лицо.

Факт невменяемости физического лица доказывается предоставлением в налоговый орган или суд документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение;

в) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции,

Наличие данного обстоятельства обусловлено тем, что лицо не осознает противоправности своих деяний, поскольку не должно и не может этого осознавать ввиду руководства мнением уполномоченного компетентного лица.

Однако вина правонарушителя исключается только в случае, если он выполняет не любые разъяснения налогового или государственного органа или их должностных лиц, а только те разъяснения, которые даны в письменной форме, в пределах компетенции названных субъектов. Следовательно, консультация, выходящая за пределы полномочий налогового органа, иного уполномоченного государственного органа или их должностных лиц, не исключает вины самого налогоплательщика за неправомерные деяния.

Следующим аспектом рассматриваемого обстоятельства, исключающего вину налогового правонарушителя, является время данного разъяснения. Консультация относительно применения налогового законодательства должна быть по\* лучена налогоплательщиком от уполномоченного органа до совершения деяния, содержащего признаки налогового правонарушения.

Факт выполнения налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства доказывается налоговым органом или судом при наличии соответствующих документов этих органов, по смыслу и содержанию относящихся к налоговым периодам, в которые совершено налоговое правонарушение (вне зависимости от даты изъятия данных документов). Названные обстоятельства могут быть установлены только на основе письменных доказательств: инструкций, писем, телеграмм, указаний, ответов на запросы налогоплательщика и т.д. Также при применении подп. 3 п. 1 ст. 111 НК возможны ссылки на консультации и разъяснения должностных лиц налоговых органов, публикуемых в официальных изданиях Минфина России.

Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поэтому налоговый орган или суд в ходе рассмотрения дела вправе исключить виновность лица и по иным основаниям, доказанным в соответствии с правилами налогового, гражданского или арбитражного процесса.

Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста. Наличие данного обстоятельства, исключающего привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, обусловлено положением п. 2 ст. 107 НК. Наличие определенного возраста является обязательным признаком субъекта

налогового правонарушения, поэтому отсутствие возрастного критерия означает в конечном итоге отсутствие состава налогового правонарушения.

Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговым кодексом давность привлечения к ответственности впервые включена в перечень обстоятельств, исключающих привлечение к налоговой ответственности. Согласно ст. 113 НК лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения прошло три года.

По общему правилу срок давности привлечения к налоговой ответственности начинает исчисляться со дня совершения лицом налогового правонарушения. В особом порядке исчисляется течение срока давности в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 НК «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и ст. 122 НК «Неуплата или неполная уплата сумм налога». Сродс давности, исчисляемый в особом порядке по названным правонарушениям, начинается со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода, в котором произошло нарушение законодательства о налогах и сборах.

Совместным постановлением Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что установленный п. 1 ст. 115 НК срок давности взыскания налоговых санкций является цресекательным. Привлечение лица к налоговой ответственности после истечения срока давности является незаконным, поэтому должностное лицо налогового органа или иного уполномоченного органа государства в случае обнаружения нарушения законодательства о налогах и сборах по истечении сроков, предусмотренных ст. 113 НК, обязано вынести решение (постановление) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В налоговом праве давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения рассматривается как обстоятельство, исключающее привлечение к ответственности, в то время как уголовный процесс и административное право определяют истечение срока давности в качестве обстоятельства, исключающего производство по делу, отражая процессуальные последствия данного факта.

Законодательно закрепленный перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, является закрытым и расширению не подлежит. Таким образом, никакие иные обстоятельства не могут быть основанием для прекращения производства по делу о налоговом правонарушении.

Перечень обстоятельств, указанных в ст. 11ГНК, подлежит применению всегда, когда данные обстоятельства присутствуют.

Наличие в НК рассматриваемых обстоятельств имеет важное значение, поскольку перечень фактов, исключающих привлечение лица к налоговой ответственности, служит дополнительной гарантией защиты прав субъектов налогового права и обеспечивает соблюдение принципа законности привлечения к налоговой ответственности. Выявление любого из обстоятельств, перечисленных ст. 109 НК, на стадии производства поделу о налоговом правонарушении или на стадии судебного разбирательства повлечет дальнейшую невозможность привлечения налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Положения рассматриваемой статьи улучшают положение налогоплательщика, поэтому на основании п. 3 ст. 5 НК имеют обратную силу.

Кроме обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, в налоговом праве предусмотрен институт освобождения от налоговой ответственности.

Обстоятельства, освобождающие от налоговой ответственности, прямо в НК не указаны, но исходя из смысла ст. 81 НК можно сделать вывод, что налогоплательщик освобождается от ответственности в случае самостоятельного обнаружения в поданной декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. Освобождение от налоговой ответственности возможно только в случае добровольного активного поведения налогоплательщика, направленного на предотвращение, устранение или сокращение вредных последствий своего поведения, т.е. при условии уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога и соответствующей ей пени. Другим обязательным условием освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности является внесение дополнений в декларацию до того, как ему стало известно об обнаружении правонарушения налоговым органом.

Положения ст. 81 НК, предусматривающие возможность освобождения от налоговой ответственности, заимствованы законодателем из уголовного права, содержащего институт освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием.

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

Налоговый; кодекс устанавливает возможность применения обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения. Привлечение к налоговой ответственности основывается на различных правовых принципах, одним из которых является принцип индивидуализации наказания. Названный принцип выражается в учете формы вины правонарушителя, а также обстоятельств, которые смягчают или отягчают ответственность правонарушителя.

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

В соответствии е названной нормой обстоятельствами, смягчающими ответственность, признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Наличие данного обстоятельства влияет на мотивы совершения налогового правонарушения. Например, индивидуальный предприниматель занизил налогооблагаемую базу в целях неполной уплаты суммы налога по причине отсутствия необходимых денежных средств, которые ранее были им потрачены на медицинское лечение или необходимы для будущего восстановления здоровья. Вместе с тем между стечением тяжелых личных или семейных обстоятельств и совершением налогового правонарушения должна быть причинно-следственная связь, объясняющая нарушение законодательства о налогах и сборах именно названными фактами;

- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Названные обстоятельства являются неблагоприятными факторами, существенно ограничивающими свободу выбора поведения со стороны правонарушителя. Налоговое правонарушение может быть совершено в результате сознательной деятельности третьих лиц, поскольку угроза, принуждение, создание ситуации материальной, служебной либо иной зависимости оказывает давление на сознание и волю виновного, понуждая его нарушать налоговое законодательство.

Вместе с тем необходимо учитывать, что в качестве смягчающего обстоятельства может рассматриваться только реальная угроза, т.е. угрожающее лицо должно иметь возможность фактического причинения вреда правонарушителю или его близким лицам. Так, угрозу представляет возможность причинения телесных повреждений повреждения или уничтожения имущества, распространения позорящих сведений и т.д. Реальная угроза должна быть направлена на принуждение лица к совершению налогового правонарушения — только в этом случае угроза или принуждение рассматриваются как обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность.

Материальная зависимость проявляется при совершении налогового правонарушения лицом, состоящим на иждивении у привлекаемого субъекта. Служебная зависимость проявляется при совершении налогового правонарушения подчиненным лицом по указанию вышестоящего должностного лица. «Иная» зависимость может проявляться в различных ситуациях, например, вытекать из родственных или супружеских отношений, основываться на законе или договоре (зависимость подопечных от опекунов и попечителей, контрагентов по сделке и т.д.). Вместе с тем не является смягчающим обстоятельством, основанном на «иной» зависимости, совершение налогового правонарушения дочерним предприятием, филиалом или представительством по указанию (воздействию) головного предприятия.

Данный в ст. 112 НК перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поскольку п. 3 названной статьи предоставляет суду право считать в качестве смягчающих и иные обстоятельства. Как показывает анализ судебной и арбитражной практики, в качестве других смягчающих обстоятельств суды признают неясность или некорректность налоговых нормативных правовых актов, причинение государству незначительного вреда, тяжелую болезнь налогоплательщика.

Обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность, являются важным элементом гарантии защиты прав налогоплательщиков и, следовательно, имеют обратную силу.

Механизм реализации обстоятельств, смягчающих ответственность, определен ст. 114 НК. Установление судом хотя бы одного смягчающего обстоятельства влияет на применение судом налоговой санкции: согласно п. 3 ст. 114 НК в данной ситуации размер штрафа должен быть уменьшен не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей специальной статьей гл. 16 НК. На данное обстоятельство обращено особое внимание в постановлении Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 № 41/9. Пленумом отмечено, что п. 3 ст. 114 НК установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, поэтому суд по результатам оценки обстоятельств дела вправе уменьшить размер и более чем в два раза.

Вместе с тем следует обратить внимание и на несовершенство положений НК в части определения субъектов налогового права, пользующихся возможностью смягчения налоговой ответственности. Перечень обстоятельств, содержащийся в ст. 112 НК, рассчитан на применение относительно физических лиц, в то время как субъектами налоговых правонарушений могут являться и организации. Однако характер фактов, смягчающих налоговую ответственность, не учитывает специфику коллективных субъектов, что делает невозможным применение судом положений подп. 1 и 2 п. 1 ст. 112 НК к организациям — нарушителям налогового законодательства. Но как показывает анализ арбитражной практики, относительно организаций суды применяют подп. 3 п. 1 названной статьи и учитывают в качестве смягчающих обстоятельств иные факты, оказавшие влияние на совершение нарушения налогового законодательства.

Кроме обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, НК закрепляет обстоятельства, отягчающие налоговую ответственность.

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

Так же как и обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность, обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность, реализуется посредством правил, содержащихся в ст. 114 НК. При установлении судом признака повторности размер штрафа увеличивается в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей специальной статьей гл. 16 или 18 НК.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, имеют значение при определении меры воздействия на правонарушителя и применяются только судом. Какого-либо влияния на квалификацию деяния в качестве налогового правонарушения рассмотренные факты не оказывают.

**Глава 3. Санкции в налоговом праве**

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения находит свое выражение в соответствующей части нормы права, называемой санкцией. Налоговая санкция представляет собой форму реагирования государства на нарушение налогового законодательства и является внешним материальным выражением государственно-властного принуждения за совершение налогового проступка.

Санкции, применяемые в налоговом праве, и налоговая ответственность тесно взаимосвязаны, но не тождественны1. Взаимообусловленность санкции и ответственности проявляется в применении налоговой санкции, поскольку одной из стадий привлечения лица к налоговой ответственности является взыскание санкции. Анализ действующего НК позволяет сделать вывод, что ретроспективная налоговая ответственность невозможна без взыскания с виновного лица налоговой санкции, так как налоговое законодательство не содержит института полного освобождения от ответственности по основаниям малозначительности содеянного, деятельного раскаяния либо снижения размера штрафа в зависимости от количества обстоятельств, смягчающих вину.

Проблема соотношения налоговой ответственности и налоговых санкций представляет одну из наименее разработанных в научной литературе.

Признаками, отличающими налоговую ответственность от налоговой санкции, являются юридические факты. Налоговая ответственность обусловлена моментом совершения правонарушения. Следовательно, юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения, будет нарушение законодательства о налогах и сборах. В отличие от ответственности налоговые санкции установлены нормативным способом, посредством включения их в структуру соответствующих норм НК и, таким образом, существуют независимо от нарушения налогового законодательства.

Ответственности за нарушения налогового законодательства свойственны правовосстановительная и карательная функции, что обусловливает наличие в налоговом праве санкций, направленных на восстановление нарушенных фискальных прав государства, принудительное выполнение обязанностей, устранение противоправных состояний, а также наличие санкций, воздействующих на правонарушителя с целью общей и частной превенции. Так, санкции, установленные в ст. 116-118, 124-129 НК, носят карательный характер, остальные направлены на восполнение финансовых потерь государства.

Согласно общей теории права санкцией признаются закрепленные в нормах права 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.

Следовательно, санкции в налоговом праве можно рассматривать в двух аспектах: широком и узком.

Санкции в широком смысле представляют элемент налоговой нормы, предусматривающий неблагоприятные последствия неисполнения либо несоблюдения налоговых обязанностей, сформулированных в диспозициях налоговых норм. К подобного вида санкциям относятся штрафы, взыскание недоимок, пени.

Институт налоговых санкций в узком смысле закрепляется ст. 114 НК, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Наличие легитимного определения налоговой санкции имеет важное значение, поскольку показывает логическое завершение развития института налоговой ответственности.

Размеры налоговых санкций предусматриваются специальными статьями НК, устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) относительно лица, признанного виновным в совершении налогового правонарушения. Денежная форма налоговых санкций обусловлена характером обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги, которая также выражена в денежной форме. В отличие от административного налоговое законодательство не предусматривает иных, кроме денежных, видов взысканий.

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

а) штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к неуплаченной сумме налога (ст. 122,123 НК);

б) штрафы, установленные в твердой денежной сумме(ст. 135.1 НК);

в) штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения, суммы санкций к определенному объекту расчета (ст. 117 НК).

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 поглощения менее строгой санкции более строгой в случае совершения одним лицом двух и более налоговых правонарушений. Согласно п. 5 ст. 114 НК налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. Названное положение существенно отличает порядок наложения санкций в налоговом праве от принципов уголовной или административной ответственности. Менее строгие санкции, применяемые за уголовное преступление или административное правонарушение, могут поглощаться более строгой, что неприемлемо для налоговых правоотношений. Основной целью налоговой ответственности является компенсация государству финансовых потерь, причиненных со стороны субъекта нарушением законодательства о налогах и сборах, поэтому сложение налоговых Санкций обеспечивает казне максимально полное восполнение ущерба.

Штрафы за нарушения налогового законодательства взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке и в законодательно установленной последовательности. Судебный порядок взыскания налоговых санкций является развитием принципа неприкосновенности собственности, закрепленного ч. 3 ст. 35 Конституции, Согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Налоговые санкции взыскиваются в третью очередь, поскольку до этого производится взыскание недоимок и пеней по налогам и сборам.

В некоторых случаях налоговые органы имеют право предоставить субъекту, виновному в нарушении налогового законодательства, рассрочку или отсрочку по уплате штрафа.

Штраф как мера налоговой ответственности соответствует юридическим признакам санкции, однако применение принудительного денежного взыскания в сфере публичной финансовой деятельности государства наделяет его следующими особенностями:

- налоговая санкция представляет элемент правоохранительной нормы, поэтому штраф существует независимо от факта совершения налогового правонарушения;

- единственным законным основанием для применения санкции является совершение лицом налогового правонарушения;

- штраф за нарушение налогового законодательства взыскивается в судебном порядке;

- штраф выражен в денежной форме, сумма которой определяется на основании специальных статей НК;

- сущность налоговой санкции заключается в лишении субъекта правонарушения права собственности или иноговещного права на установленную НК сумму наличных денежных средств либо имущественных прав на денежные средства в безналичной форме, находящиеся на счете в кредитной организации;

- взыскание штрафа не освобождает виновное лицо от исполнения налоговой обязанности, существовавшей до нарушения налогового законодательства;

•- Налоговым кодексом предусмотрены варианты индивидуализации применения штрафов посредством правильной квалификации налогового правонарушения, а также установления обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

Нарушение налогового законодательства неминуемо причиняет вред фискальным интересам государства, поэтому задача налоговых санкций состоит в максимальной нейтрализации имущественных потерь казны, в восстановлении нарушенных прав и наказании правонарушителя. Следовательно, кроме санкций в виде штрафов налоговый механизм охраняется и другими способами. В этой связи необходимо различать санкции, считающиеся таковыми в силу прямого указания ст. 114 НК, и санкции, являющиеся таковыми в силу своей юридической сущности.

Штрафы, взыскиваемые за нарушения налогового законодательства, тесно связаны с иными мерами государственно-властного принуждения, применяемыми в правовом механизме охраны налоговых отношений. На существующие различия в мерах государственно-властного принуждения, применяемых в механизме охраны налоговых отношений, указано Конституционным Судом РФ. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П подчеркивается, что собственно меру юридической ответственности за виновное поведение в налоговых правоотношениях составляют только штрафные санкции, а отсутствие разграничения мер принуждения на правовосстановительные и штрафные, представляющие собственно меру юридической ответственности за виновное поведение, существенным образом расширяет возможность произвольного применения рассматриваемых норм в бесспорном порядке, т.е. вне законной судебной процедуры, что приводит к нарушению конституционного права на судебную защиту прав и свобод.

В Постановлении Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П отмечено, что неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж — пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика — юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона. Иного рода меры, а именно: взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), различного рода штрафов — по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового и являются наказанием за налоговое правонарушение.

При взыскании недоимки и пени имеет место принудительное исполнение налогоплательщиком своей обязанности, существовавшей до нарушения, а не возлагаемой дополнительно. Согласно ст. 11 НК недоимка представляет собой сумму налога или сбора, не уплаченную в установленный налоговым законодательством 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 установлена пеня. Согласно ст. 75 НК пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня защищает налоговые правоотношения и применяется в случае нарушения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов или сборов в срок и в полном объеме. Государственное принуждение прослеживается в механизме взыскания пени, заключающемся в принудительном изъятии за счет денежных средств правонарушителя на счетах в банке или за счет иного имущества налогоплательщика. С налогоплательщиков — организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — по решению суда.

Прообразом пени, взыскиваемой за нарушения налогового законодательства, можно считать законную неустойку, применяемую в гражданско-правовых отношениях. Согласно п. 1 ст. 330 ГК неустойка представляет денежную сумму, определенную законом или договором на случай неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства. Одной из разновидностей неустойки является пеня, которая может быть договорной и законной. Законная неустойка устанавливается законодательством и применяется независимо от соглашения сторон. Вместе с тем необходимо учитывать особенности налоговой пени, начисляемой при нарушении публично-правовых обязанностей.

- Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод, что пеня является мерой юридической ответственности и содержит необходимые признаки последней:

- НК установлены условия применения и механизм взыскания пени;

- основанием применения пени выступает нарушение законодательства о налогах и сборах;

- пеня является следствием совершения налогового правонарушения и связана с реализацией санкции налоговой нормы;

- взыскание пени сопровождается государственно-властным принуждением;

- уплата начисленной пени означает добровольную реализацию налогово-правовой обязанности;

- взыскание пени означает причинение правонарушителю имущественного урона.

Взыскание недоимки и пени носит ярко выраженный компенсационный характер, в качестве мер государственно-властного принуждения они имеют правовосстановительную природу и имущественную форму. Недоимка и пеня направлены на исполнение бесспорной обязанности налогопла: телыцика уплатить причитающиеся обязательные платежи в пользу казны. Восстановление нарушенных фискальных прав государства предполагает достижение полной эквивалентности, т.е. возвращение казне как потерпевшей стороне объема финансовых прав, утраченного в результате произошедшего факта налогового правонарушения.

Каких-либо иных обязанностей, связанных с изменением правового статуса налогоплательщика, взыскание недоимки и пени не возлагают. Также применение названных мер принуждения не влечет ограничения субъективного права налогоплательщика на денежную сумму, эквивалентную недоимке, или пене, поскольку право на эту часть дохода принадлежит государству изначально, в силу публичного характера налога, подтвержденного законом.

Однако если обратиться к законодательно установленной трактовке пени, можно сделать вывод о том, что она не всегда носит исключительно правовосстановительный характер. На основании п. 3,4 ст. 75 НК пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего установленного законодательством дня уплаты налога или сбора.

Каких-либо ограничений по размеру начисления пени НК не установлено, что приводит к начислению пеней, сумма которых превышает сумму неуплаченных обязательных платежей. В результате пеня в сумме превышения налоговой недоимки прекращает свою правовосстановительную функцию, поскольку с налогоплательщика взыскивается сумма, превышающая его налоговую обязанность. В этой связи Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15.07.1999 № 11-П отметил, что сумма, явно выходящая за рамки погашения недоимки и устранения ущерба, вызванного несвоевременной уплатой налога, имеет природу штрафной (карательной) санкции.

Таким образом, поскольку содержание налоговых санкций предопределяется формами ответственности за нарушение налогового законодательства, то и меры государственно-властного воздействия в налоговых правоотношениях могут подразделяться на правовосстановительные и карательные.

Налоговые санкции имеют общую юридическую природу, но вместе с тем и отличительные признаки. Основные различия между штрафом как следствием карательной санкции и недоимкой и пеней как правовосстановительными санкциями заключаются в следующем:

Основанием штрафной ответственности служит совершение налогового правонарушения, правильная его квалификация, индивидуализация суммы денежного взыскания.

**Заключение**

Основанием правовосстановительной ответственности является наличие обязанностей налогоплательщика и в случае необходимости государственно-властное принуждение к их исполнению;

Штраф носит абсолютно или относительно определенный характер, имеет низшие и высшие границы, которые также могут быть изменены в зависимости от наличия смягчающих или отягчающих обстоятельств. Размеры недоимки и пени всегда абсолютно определены и не изменяются в связи с наличием каких-либо индивидуальных обстоятельств, поскольку сумма ущерба, причиненного государственной казне налоговым правонарушением, может быть подсчитана достаточно точно;

Взыскание штрафа является результатом правоохранительной деятельности государственных органов, и правонарушитель не может сам подвергнуть себя налоговой ответственности. В отличие от штрафа уплатить недоимку или пени налогоплательщик может самостоятельно, без вмешательства государственных органов.

Вместе с тем имеющиеся различия в основаниях, механизме применения и реализации правовосстановительных и карательных санкций не означают их взаимоисключения. Так, п. 2 ст. 75 НК указывает, что сумма соответствующих пеней взыскивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер, обеспечивающих исполнение обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах; п. 4 ст. 101 НК устанавливает, что на основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Налогоплательщик, привлекаемый к налоговой ответственности, вправе оспаривать взыскание санкций любого вида, участвовать в налоговом производстве по исследованию обстоятельств совершения правонарушения.

Единую правовую природу налоговых санкций подчеркивает и БК, ст. 41 которого относит пени и штрафы к налоговым доходам бюджетов.

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

**Список литературы**

1. Кашин ВА. Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М.,2003.
2. Козлов СА., Дмитриева 33. Налоги в России до XIX. Курс лекций и материалы для семинарских занятий. СПб., 2002.
3. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 2003.
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / Сост. и авт. комментариев С.Д. Шаталов. Учеб. пособие. М.,2005.
5. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой и второй / Под ред. Р.Ф. Захаровой и С.В. Землячен-ко. М., 2005.
6. Кучеров ИМ. Налоговые преступления: Учеб. пособие. М.,2004.
7. Кучеров ИМ. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2003.
8. Кучеров ИМ. Налоговое право России: Курс лекций. М, 2004.
9. Кучерявенко Н.П., Александров СВ. О налогообложении прибыли предприятий (Научно-практический комментарий). Харьков,2004.
10. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие для вузов / Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М.,2004.
11. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003.
12. Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М:, 2001.
13. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М:, 2006.
14. Основы налогового права: Учеб. пособие / Под ред. Н.П. Кучерявенко. Харьков, 2003.
15. Пансков ВТ. Налоги и налогообложение в РФ. М.,2004.
16. Пепеляев СТ. Основы налогового права. М., 2005.
17. Петрова Г^В. Комментарий к Закону «О налоговых органах Российской Федерации». М., 2005.
18. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств. Алматы/2001.
19. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой / Под общей ред. В.И. Слома и A.M. Макарова. М„ 2005.
20. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебн. пособие. М., 1996.
21. Толкушкин А.В. История налогов в России. М., 2003.
22. Тютпюрюков ИМ. Налоговые системы зарубежных стран. Европа и США: Учеб. пособие. М., 2002.
23. Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под. ред. С.Г. Пепеляева. М., 2005.
24. Худяков AM., Бродский ММ., Бродский ГМ. Основы налогообложения. СПб., 2004.
25. Черных ЦТ. Налоги в рыночной экономике. М.,2003.
26. Шепенко Р.А. Акцизы. М., 2004.