**1. Порядок взимания таможенных пошлин по экспорту и импорту**

Таможенный Кодекс РФ, как и его предшественник, относит к таможенным платежам ввозную и вывозную таможенные пошлины, налог на добавленную стоимость и акциз, взимаемые при ввозе товаров на таможенную территорию РФ, а также таможенные сборы (ст. 318). Вместе с тем в отличие от Кодекса 1993 г. к условиям помещения товаров под таможенный режим выпуска для внутреннего потребления не отнесена уплата таможенных сборов за таможенное оформление.

В соответствии с § 1 ст. VIII ГАТТ ВТО, таможенные сборы ограничиваются по своей величине приблизительной стоимостью оказанных услуг. Это ограничение, исключающее фискальный характер таможенных сборов, направлено на сокращение препятствий для свободного перемещения товаров. Уплата сборов должна быть непосредственно связана с расходами таможенных органов на совершение юридически значимых действий в интересах обратившегося лица при таможенном оформлении товаров, и соответственно она не может относиться к условиям какого-либо таможенного режима. В частности, это отличие таможенных сборов от иных таможенных платежей будет проявляться в правиле определения ставки, подлежащей применению в каждом конкретном случае. Если в отношении таможенных пошлин, налогов подлежат применению ставки, действующие на день принятия таможенной декларации (ст. 7 Кодекса), то подлежащие применению ставки таможенных сборов определяются на момент возникновения обязательства по их уплате, т.е. на момент совершения таможенными органами юридически значимых действий по таможенному оформлению товаров.

В соответствии со ст. 322 ТК РФ в отличие от прежнего Кодекса и НК РФ в качестве объекта обложения таможенными пошлинами и налогами рассматривает не ввоз товаров на таможенную территорию РФ (подп. 19 ст. 18 и ст. 110 ТК РФ 1993 г., подп. 4 п. 1 ст. 146 и подп. 10 п. 1 ст. 182 НК РФ), а сами товары, которые вводятся в гражданский оборот на территории России и тем самым влияют на ее экономику. Данное изменение соответствует сущности таможенного регулирования, исключает формальный подход к вопросу возникновения обязанности по уплате таможенных пошлин и налогов, что имеет и большое прикладное значение. Например, для случаев безвозвратной утери товаров, находящихся под таможенным контролем, ввоз которых на таможенную территорию РФ произошел вследствие форс-мажора или аварии, что является обстоятельством, прекращающим обязанность по уплате таможенных платежей (подп. 3 п. 2 ст. 319 ТК РФ)[[1]](#footnote-1).

Следует отметить еще одну новеллу, установленную ТК РФ в части возникновения и прекращения обязанности по уплате таможенных пошлин и налогов, имеющую большое значение для соблюдения условий рассматриваемого режима. С точки зрения бюджетной эффективности (расходы и трудозатраты таможенных органов на исчисление сумм подлежащих уплате таможенных платежей не должны превышать суммы этих платежей) в ст. 319 ТК РФ установлен налогонеоблагаемый минимум (5 тыс. руб.). Если общая таможенная стоимость товаров, ввозимых в течение одной недели в адрес одного получателя, не превышает указанного предела, обязанность по уплате таможенных пошлин в этом случае вообще не возникает. Приведенные ограничения по применению данной нормы направлены на исключение злоупотреблений, которые могут совершаться путем деления партии товаров на более мелкие поставки.

Установленные государством таможенные пошлины и налоги выполняют двойную роль. С одной стороны, они реализует фискальные интересы государства. НК РФ, отнеся в ст. 13 таможенную пошлину и иные обязательные безвозмездные платежи, взимаемые при перемещении товаров через таможенную границу РФ, к федеральным налогам и сборам, в ст. 8 определяет, что они взимаются в целях финансового обеспечения деятельности государства. Как показывают последние годы, таможенные платежи составляют значительную долю в доходной части федерального бюджета. Вместе с тем такие показатели, в свою очередь, говорят о зависимости экономики страны от внешней торговли, о слабом развитии отечественного производства, высоких технологий и сельского хозяйства. Именно из этих подходов берет начало вторая протекционистская задача таможенных пошлин и налогов. Основную роль здесь играет таможенная пошлина как тонкий инструмент настройки внешней торговли, оказывающий значительное влияние на экономику страны.

В отличие от иных налогов таможенная пошлина ориентирована не только на правоотношения государства и налогоплательщиков, но и непосредственно затрагивает интересы отечественных производителей в стимулируемых отраслях экономики, делая их товары более конкурентоспособными за счет увеличения стоимости иностранных товаров того же вида.

Изъятие из общих принципов налогообложения в отношении таможенной пошлины содержится непосредственно в НК РФ, который устанавливает возможность дифференциации ее ставок в зависимости от страны происхождения товаров (п. 2 ст. 3). В соответствии с Таможенным тарифом дифференциация ставок таможенной пошлины применяется также в зависимости от конечного потребителя, целей использования товаров, что НК РФ не предусматривает. Исключение таких инструментов таможенно-тарифного регулирования поставило бы РФ в невыгодное положение по сравнению со странами, являющимися ее торговыми партнерами.

Состав элементов налогообложения (отсутствие налогового периода), порядок исчисления, порядок и сроки уплаты таможенной пошлины отличаются от общих положений, установленных в отношении остаточных налогов. Сама роль таможенных органов отличается от роли налоговых органов при исчислении обязательных платежей. Таможенное законодательство предусматривает право таможенных органов на принятие решений по классификации товаров в соответствии с ТН ВЭД России, обязательных для лица, ответственного за уплату таможенных пошлин, налогов, что непосредственно влияет на размер подлежащей уплате суммы таможенных платежей. НК РФ такие полномочия исключает.

Для определения размера подлежащей уплате таможенной пошлины в отношении конкретного товара необходимо знать ее ставку. Это, в свою очередь, требует отнесения товара к тому или иному классификационному коду в соответствии с ТН ВЭД России, утвержденной Постановлением Правительства РФ от 30 ноября 2001 г. №830. Товарная номенклатура представляет собой перечень товаров с их описанием и присвоением каждому из них соответствующего цифрового кода. ТН ВЭД России имеет международную основу − Международную конвенцию о Гармонизированной системе описания и кодирования товаров, заключенную в Брюсселе 14 июня 1983 г., участницей которой наряду с более чем 100 государствами является РФ.

РФ является также участницей Соглашения о единой Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств, подписанного 3 ноября 1995 г. в Москве правительствами государств − участников СНГ. В отличие от ТН ВЭД СНГ, в которой используются 9-значные кодовые обозначения, классификационный код товара по ТН ВЭД России представляет собой 10-значный набор цифр. Причина такого изменения состоит в том, что все позиции, в которых товары в соответствии с ТН ВЭД СНГ фактически определялись не кодами, а текстовым описанием, переведены в основную структуру и получили самостоятельные 10-значные кодовые обозначения. ТН ВЭД России представляет собой производную от действовавшей до апреля 2000 г. ТН ВЭД СНГ. При этом 9-значная ТН ВЭД СНГ сохраняется в качестве международной основы 10-значной ТН ВЭД России.

ТН ВЭД России содержит более 11,5 тыс. товарных позиций, 97 товарных групп и предусматривает базовый принцип классификации − каждому товару должен соответствовать только один-единственный код. Ситуация, при которой для одного предпринимателя избирается один код, а для другого предпринимателя по тому же товару − иной код, исключается самой логикой построения ТН ВЭД России.

По общему правилу определение и заявление классификационного кода товаров возлагаются на декларанта и производятся им при декларировании товаров (ст. 40 и 124 ТК РФ).

Каждому классификационному коду товаров соответствует ставка таможенной пошлины, свод которых представляет собой Таможенный тариф. Согласно п. 2 ст. 3 Закона РФ «О таможенном тарифе» ставки ввозных таможенных пошлин в пределах, установленных данным Законом, определяются Правительством РФ.

В основу структуры российского Таможенного тарифа положен широко применяемый в мировой практике принцип «тарифной эскалации» − повышения размера ставок пошлин по мере роста степени обработки продукции. Вместе с тем, как уже отмечалось, при определении размера ставки на его увеличение могут повлиять протекционистские задачи государства (что можно наблюдать на примере автомобильной промышленности).

Основой исчисления таможенной пошлины в зависимости от вида применяемых ставок является таможенная стоимость или количество товаров. В соответствии со ст. 4 Закона РФ «О таможенном тарифе» в РФ применяются следующие виды ставок пошлин:

адвалорные (ad valorem), начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров (наиболее применяемый вид ставок);

специфические, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров (в настоящее время самостоятельно мало используются), таких, как яблоки, шоколад, пиво, ликеры, водка, коньяк, одноразовые зажигалки и т.д.;

комбинированные, сочетающие оба названных вида таможенного обложения. Такое сочетание может выражаться в выборе большего из размеров пошлины, рассчитанной по адвалорной ставке, и пошлины, рассчитанной по специфической ставке (например, 10%, но не менее 3 евро за 1 шт.), а также в сумме указанных величин (например, 15% плюс 1,4 евро за 1 пару).

В целях обеспечения стабильности и прогнозируемости внешнеторговой деятельности для ее участников Правительством РФ установлен ряд ограничений в отношении порядка изменений тех или иных ставок таможенной пошлины.

Для расчета таможенной пошлины по адвалорной ставке необходимо определить таможенную стоимость товаров. Проблема занижения таможенной стоимости является одной из основных не только в РФ, но и в международной практике. Объективный анализ этой проблемы требует ее рассмотрения с точки зрения защиты интересов государства, заключающихся в обеспечении полноты собираемости таможенных платежей, с позиции исключения нарушений условий конкуренции на рынке, а также исходя из облегчения самой процедуры таможенной оценки. Исходя из этого, представляется, что задача построения эффективной и не обременительной для участников ВЭД системы определения и заявления таможенной стоимости является одной из стержневых в таможенном регулировании.

Таможенная стоимость ввозимого на таможенную территорию РФ товара представляет собой цену сделки, фактически уплаченную или подлежащую уплате за ввозимый товар на момент пересечения им таможенной границы, т.е. с учетом транспортных расходов по перевозке товаров до порта или иного места ввоза (ст. 19 Закона РФ «О таможенном тарифе»). Данное понятие может отличаться от цены товаров, указанной во внешнеторговом договоре. Такой договор в зависимости от базиса поставки, иных условий может не включать в цену товара денежные затраты, компенсационное оказание услуг или выполнение работ, которые осуществляются за счет покупателя и считаются формирующими часть таможенной стоимости (перевозка, погрузочно-разгрузочные работы, иные работы, услуги, страхование, оплата результатов интеллектуальной деятельности, экспортные пошлины, различные государственные сборы и т.п.). Кроме того, цена, указанная в договоре, при определенных обстоятельствах не может быть взята за основу таможенной стоимости, в частности в случае установления взаимозависимости участников сделки, повлиявшей на цену товара. Таможенная же стоимость товаров представляет собой величину, включающую в себя все прямые и косвенные платежи продавцу или даже третьему лицу в пользу продавца по условиям сделки.

В ТК РФ не вошли положения, касающиеся методов определения таможенной стоимости. Применительно к таможенному режиму выпуска для внутреннего потребления порядок определения таможенной стоимости товаров регулируется исключительно Законом РФ «О таможенном тарифе».

Данный Закон, следуя указанным международным стандартам, устанавливает шесть методов определения таможенной стоимости, основным из которых является метод по цене сделки с ввозимыми товарами. В случае если основной метод не может быть использован, применяется один за другим каждый из последующих методов: по цене сделки с идентичными товарами, по цене сделки с однородными товарами, вычитания стоимости, сложения стоимости, резервный метод. Однако методы вычитания и сложения стоимости могут применяться в любой последовательности.

Нововведением в порядок заявления таможенной стоимости является детализация процедуры разрешения ситуации, когда таможенные органы имеют серьезные основания сомневаться в правильности таможенной оценки товара. Закон РФ «О таможенном тарифе» предусматривает право декларанта в этом случае доказать достоверность заявленных им сведений по таможенной стоимости, в том числе представив дополнительные сведения и документы (п. 2 ст. 15). Если декларант не представляет доказательств достоверности заявленной им стоимости для таможенных целей либо дополнительно представленные сведения также не являются удовлетворительными, таможенный орган вправе самостоятельно определить таможенную стоимость декларируемого товара, последовательно применяя методы определения таможенной стоимости (п. 2 ст. 16 Закона). К данному порядку ТК РФ добавляет возможность активного диалога между декларантом и таможенным органом, в рамках которого путем проведения консультаций и анализа имеющейся у сторон информации возможно выяснение приемлемого метода определения таможенной стоимости (п. 5 ст. 323 ТК РФ). При этом сокращен с трех месяцев (п. 3 ст. 16 Закона) до десяти дней (п. 3 ст. 23 ТК РФ) срок сообщения причин решения по таможенной стоимости в случае его самостоятельного принятия таможенным органом.

При определении таможенной стоимости следует обратить внимание на положения ст. 105 ТК РФ. В соответствии с указанной статьей товары, пришедшие в негодность, испорченные или поврежденные вследствие аварии или действия непреодолимой силы в период их временного хранения, подлежат помещению под определенный декларантом таможенный режим, как если бы они были ввезены на таможенную территорию РФ в негодном, испорченном или поврежденном состоянии. Данная норма отсутствует в Законе РФ «О таможенном тарифе», что влекло за собой несправедливое взимание таможенных платежей в указанных случаях в полном объеме.

Закон РФ «О таможенном тарифе», устанавливающий методы определения таможенной стоимости товаров, распространяет их исключительно на ввозимые товары. Вместе с тем порядок определения таможенной стоимости вывозимых товаров, утвержденный на основании п. 2 ст. 12 данного Закона Постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1996 г. №1461 «О порядке определения таможенной стоимости товаров, вывозимых с таможенной территории Российской Федерации», сохраняет основные принципы. Таможенная стоимость вывозимых товаров также определяется на основе цены сделки, т.е. цены, фактически уплаченной или подлежащей уплате за товар при продаже товаров на экспорт. При этом в таможенную стоимость вывозимых товаров включаются расходы, понесенные покупателем, но не включенные в фактически уплаченную или подлежащую уплате цену сделки (комиссионные и брокерские вознаграждения, стоимость упаковки, включая стоимость упаковочных материалов и работ по упаковке, лицензионные и иные платежи за использование объектов интеллектуальной собственности, которые покупатель прямо или косвенно должен осуществить в качестве условия покупки вывозимых товаров, и др.).

Если товары экспортируются не в соответствии со сделкой купли-продажи или в случае невозможности использования цены сделки купли-продажи в качестве основы для определения таможенной стоимости, эта стоимость определяется исходя из данных бухгалтерского учета продавца-экспортера:

Льготы по уплате вывозных таможенных пошлин установлены в Законе РФ «О таможенном тарифе». Так, освобождаются от уплаты экспортной пошлины предметы материально-технического снабжения и снаряжения, топливо, продовольствие и другое имущество, вывозимое за пределы таможенной территории РФ для обеспечения деятельности российских и арендованных (зафрахтованных) российскими лицами судов, ведущих морской промысел, товары, вывозимые в качестве гуманитарной помощи, в целях ликвидации последствий аварий и катастроф, стихийных бедствий, товары, вывозимые в составе комплектных поставок для сооружения объектов инвестиционного сотрудничества за рубежом в соответствии с межправительственными соглашениями, участницей которых является РФ (ст. 35–37 указанного Закона).

**2. Санкции за нарушение налогового законодательства**

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 114 НК).

Штраф является единственной формой налоговой санкции как меры ответственности за совершение налогового правонарушения. Размеры штрафов за отдельные виды налоговых правонарушений установлены в соответствующих статьях гл. 16 НК.

Статья 114 НК устанавливает разные принципы учета обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность, при определении размера подлежащего взысканию штрафа[[2]](#footnote-2).

Установление налоговым органом хотя бы одного (любого) смягчающего ответственность обстоятельства (п. 1 ст. 112 НК) влечет уменьшение размера штрафа не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным в соответствующей статье НК. Вполне очевидно, что при установлении двух и более смягчающих обстоятельств размер штрафа должен быть уменьшен более чем в два раза. Тем не менее, учет смягчающих обстоятельств не должен привести к полному освобождению правонарушителя от ответственности.

Наличие обстоятельства, отягчающего ответственность (п. 2 ст. 112 НК), неизбежно влечет повышение размера подлежащего взысканию штрафа вдвое по сравнению с установленным в НК.

В п. 5 ст. 114 НК имеется в виду случай совокупности нескольких налоговых правонарушений, совершенных одним лицом и обнаруженных в ходе одной налоговой проверки. В этом случае правонарушитель привлекается к ответственности за несколько налоговых правонарушений. В НК не применяется известный уголовному праву принцип поглощения менее строгого наказания более строгим. Налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности независимо друг от друга.

Пункт 6 ст. 114 НК устанавливает приоритет взыскания недоимки по налогу и пеней перед взысканием налоговой санкции. Отсюда следует, что суммы взыскиваемых со счета налогоплательщика средств сначала погашают недоимку и пеню, а затем − сумму штрафа.

Возможность взыскания налоговых санкций во внесудебном порядке исключается (п. 7 ст. 114 НК).

Срок исковой давности по требованиям налоговых органов о взыскании налоговой санкции составляет шесть месяцев. По общему правилу, этот срок исчисляется со дня составления акта о налоговом правонарушении (или дня, когда такой акт должен был быть составлен).

Рассмотрим виды нарушений налогового законодательства.

Объект правонарушения, предусмотренного в ст. 116 НК, − установленный порядок учета налогоплательщиков в целях налогового контроля. Объективная сторона этого правонарушения выражается в бездействии − неподача налогоплательщиком заявления о постановке на учет в сроки, предусмотренные в п. 3–6 ст. 83 НК. Непостановка на учет в установленные сроки квалифицируется по п. 1 ст. 116 НК в случае, если бездействие продолжается не более 90 дней с момента истечения сроков, установленных в ст. 83 НК. Если бездействие продолжается более 90 дней, деяние подлежит квалификации по п. 2 ст. 116 НК.

Объект правонарушения, предусмотренного в ст. 117 НК, − установленный порядок учета налогоплательщиков в целях налогового контроля.

Объективная сторона этого правонарушения выражается в непостановке на учет в налоговом органе в сочетании с ведением организацией или индивидуальным предпринимателем деятельности, связанной с получением дохода. Если такая деятельность ведется не более трех месяцев, ответственность наступает по п. 1 ст. 117 НК, более трех месяцев − по п. 2 той же статьи. Необходимое условие для наступления ответственности − фактическое извлечение дохода за период деятельности организации или индивидуального предпринимателя. Если же доход фактически получен не был, хотя бы из характера деятельности следовало, что она была направлена на его получение, ответственность по ст. 117 НК не наступает. Такой вывод следует из характера санкции, предусмотренной статьей, − штраф в виде процентов (т.е. части) полученного дохода.

Поскольку и в новой редакции ст. 117 НК сохранила свое прежнее название, то субъективная сторона предусмотренного ею правонарушения (уклонение от постановки на учет) может выражаться только в прямом умысле. Лицо сознает противоправный характер своих действий (бездействия) и желает так действовать (бездействовать).

Субъект правонарушения − организация или индивидуальный предприниматель.

Объект правонарушения, предусмотренного в ст. 118 НК, − установленный в целях налогового контроля порядок учета банковских счетов налогоплательщиков.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 118 НК, состоит в противоправном бездействии − неисполнении индивидуальным предпринимателем или организацией установленной в п. 2 ст. 23 НК обязанности сообщать в 10-дневный срок в налоговый орган по месту своего учета информацию об открытии и закрытии счета в каком-либо банке. О понятии счета см. комментарий к ст. 11 НК.

Субъективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 118 НК, − умысел или неосторожность.

Субъект правонарушения − организация или индивидуальный предприниматель.

Объект правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК − установленный порядок налоговой отчетности.

Объективная сторона этих правонарушений − непредставление налогоплательщиком или его законным представителем в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган. Обязанность представления налоговой декларации предусмотрена ст. 80 НК. Ответственность по п. 1 ст. 119 НК наступает, если просрочка составляет не более 180 дней с момента наступления срока подачи декларации, а по п. 2 ст. 119 НК − в случае, если просрочка превышает 180 дней.

Просрочка представления декларации может быть совершена умышленно или по неосторожности.

Субъект этих правонарушений − любой налогоплательщик.

Санкции, установленные в ст. 119 НК, предусматривают взимание штрафа за каждый полный или неполный месяц просрочки.

Объект правонарушения, предусмотренного в ст. 120 НК, − установленный порядок ведения учета объектов налогообложения.

Объективная сторона этого правонарушения состоит в грубом нарушении организацией правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в комментируемой статье понимается:

отсутствие первичных документов;

отсутствие счетов-фактур;

отсутствие регистров бухгалтерского учета;

систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Ответственность по п. 1 ст. 120 НК наступает, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, а по п. 2 ст. 120 НК − если они совершены в течение более одного налогового периода.

Субъективная сторона правонарушений, предусмотренных в п. 1 и 2 ст. 120 НК, − прямой умысел или неосторожность. В п. 3 ст. 120 НК в отношении последствий вина возможна в виде прямого или косвенного умысла, а также неосторожности.

Субъект этих правонарушений − организация − налогоплательщик.

Объект правонарушения ст. 122 НК − финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

Объективная сторона правонарушения состоит в занижении налогооблагаемой базы или неправильном исчислении налога по итогам налогового периода, повлекших неуплату или неполную уплату сумм налога.

Субъективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1, 2 ст. 122 НК, − неосторожность, а предусмотренного п. 3 той же статьи, − умысел.

Субъект правонарушения − любой налогоплательщик.

Объект правонарушения ст. 123 НК − установленный порядок взимания налога, финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

Объективная сторона правонарушения состоит в невыполнении налоговым агентом возложенных на него налоговым законодательством обязанностей по удержанию с налогоплательщика и перечислению в бюджет удержанных сумм налогов.

В соответствии со ст. 24 НК налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов.

Субъективная сторона правонарушения − умысел или неосторожность.

Субъект правонарушения − налоговый агент.

Объект правонарушения ст. 124 НК − нормальная деятельность налоговых органов в области налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения состоит в незаконном воспрепятствовании налогоплательщиком или его законным представителем доступу должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, на территорию или в нежилое помещение налогоплательщика или налогового агента.

Воспрепятствование доступу является незаконным, если доступ осуществляется на законном основании. Порядок доступа регулируется ст. 91 НК. В соответствии с п. 1 ст. 91 НК доступ должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении ими служебных удостоверений и постановления руководителя налогового органа или его заместителя о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика.

Воспрепятствование доступу может выражаться в совершении как активных действий, препятствующих доступу (например, установка искусственных заграждений, отказ открыть дверь в помещение и т.п.), так и пассивных действий (уклонение от совершения действий, обеспечивающих возможность доступа).

Субъективная сторона правонарушения − прямой умысел. Лицо осознает, что незаконно препятствует доступу должностных лиц налоговых органов и желает так действовать.

Субъект правонарушения − налогоплательщик, налоговый агент или их представители.

Объект правонарушения ст. 125 НК − финансовые интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований.

Объективная сторона правонарушения − несоблюдение установленного ст. 77 НК порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Арест имущества является способом обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов (ст. 77 НК). Арест имущества может быть полным или частичным.

Несоблюдение установленных ограничений может выражаться в изменении места нахождения арестованного имущества, пользовании им или отчуждении без разрешения или вне контроля налогового органа, а также растрате или сокрытии арестованного имущества, что влечет установленную комментируемой статьей ответственность.

С субъективной стороны рассматриваемое правонарушение совершается с прямым умыслом. Лицо знает, что нарушает установленные в отношении арестованного имущества ограничения и желает так действовать.

Субъект правонарушения − налогоплательщик − организация (арест в порядке ст. 77 НК может быть наложен только на имущество налогоплательщика − организации).

Объект правонарушения ст. 126 НК − нормальная деятельность налоговых органов в области налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК, состоит в непредставлении в установленный срок налогоплательщиком или налоговым агентом в налоговые органы документов или иных сведений, предусмотренных НК и иными актами законодательства о налогах и сборах – например, непредставление налоговой декларации (ст. 80 НК) или сведений, предусмотренных ст. 86.2 НК.

Объективная сторона правонарушений, предусмотренных п. 2, 3 ст. 126 НК, состоит в совершении одного из следующих деяний:

отказ организации предоставить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, проводящего налоговую проверку;

иное уклонение от предоставления таких документов;

предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями.

Субъективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК, − неосторожность, а п. 2, 3 той же статьи − прямой умысел.

Субъект правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК, − налогоплательщик или налоговый агент, а также организации и лица, указанные в ст. 86.2 НК.

Субъект правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК, − организация (за исключением банка, ответственность которого наступает по правилам ст. 132, 135.1 НК).

Субъект правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 126 НК, − физическое лицо, вменяемое и достигшее 16-летнего возраста.

Объект правонарушений, предусмотренных ст. 128 НК, − нормальная деятельность налоговых органов в области налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 128 НК, состоит из следующих видов бездействия:

неявка без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля;

уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля.

Вызов свидетеля предусмотрен ст. 90 НК (см. комментарий к ней). Неявка свидетеля − это однократное неприбытие по вызову должностного лица налогового органа без уважительных причин. За неявку свидетель может быть подвергнут штрафу, установленному в ч. 1 ст. 128 НК. Повторная неявка без уважительных причин может быть квалифицирована как уклонение от явки, и со свидетеля может быть взыскан штраф в том же размере, что и за неявку.

Субъективная сторона неявки − умысел или неосторожность, а уклонения от явки − только прямой умысел.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ч. 2 ст. 128 НК, состоит из следующих действий:

неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний;

дача свидетелем заведомо ложных показаний.

Отказ свидетеля от дачи показаний является неправомерным действием, кроме случаев отказа по основаниям, предусмотренным законодательством РФ. Подробнее об этом см. комментарий к ст. 90 НК.

Правонарушение совершается с прямым умыслом. Свидетель сознает, что незаконно отказывается от дачи показаний или дает заведомо ложное показание, и желает так действовать.

Субъект правонарушений, предусмотренных ст. 128 НК, − лицо, вызываемое в качестве свидетеля.

Объект правонарушений, предусмотренных ст. 129 НК, − нормальная деятельность налоговых органов в области налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 129 НК, − отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 129 НК, − дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода в ходе налоговой проверки.

Об участии этих лиц в налоговой проверке см. комментарий соответственно к ст. 95, 96, 97 НК.

Субъективная сторона рассматриваемых правонарушений − прямой умысел.

Субъекты правонарушений, предусмотренных ст. 129 НК, − эксперт, переводчик, специалист.

Объект правонарушения ст. 129.1 НК − нормальная деятельность налоговых органов в области налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 129.1 НК, состоит в неправомерном несообщении или несвоевременном сообщении лицом сведений, которые оно в соответствии с НК должно сообщить налоговому органу при отсутствии признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 118, 126, 132, 135.1 НК. За пределами указанных составов может оказаться, например, допущенная по неосторожности просрочка представления плательщиком сбора сведений, предусмотренных ст. 93 НК.

Объективная сторона п. 2 ст. 129.1 НК − совершение деяния, предусмотренного п. 1 той же статьи, повторно в течение календарного года.

Субъект правонарушения − лицо, обязанное в соответствии с НК предоставлять сведения налоговому органу.

**Задача**

**Работник предприятия, являющийся инвалидом 2 гр. (по общему заболеванию) получает ежемесячную заработную плату 5000 рублей. Рассчитать сумму налога на доход физических лиц, которую следует удержать с этого работника за период с января по май включительно, если на его содержании двое несовершеннолетних детей.**

Процитируем соответствующие статьи НК РФ.

Статья 218. Стандартные налоговые вычеты

1. При определении размера налоговой базы в соответствии с пунктом 2 статьи 210 настоящего Кодекса налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов:

…

2) налоговый вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на следующие категории налогоплательщиков:

…

инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп;

…

4) налоговый вычет в размере 600 рублей за каждый месяц налогового периода распространяется на:

каждого ребенка у налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок и которые являются родителями или супругами родителей;

каждого ребенка у налогоплательщиков, которые являются опекунами или попечителями, приемными родителями.

Указанный налоговый вычет действует до месяца, в котором доход налогоплательщиков, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода (в отношении которого предусмотрена налоговая ставка, установленная пунктом 1 статьи 224 настоящего Кодекса) налоговым агентом, представляющим данный стандартный налоговый вычет, превысил 40 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 рублей, налоговый вычет, предусмотренный настоящим подпунктом, не применяется.

…

Стандартный налоговый вычет, установленный подпунктом 4 пункта 1 настоящей статьи, предоставляется независимо от предоставления стандартного налогового вычета, установленного подпунктами 1 – 3 пункта 1 настоящей статьи.

Статья 224. Налоговые ставки

1. Налоговая ставка устанавливается в размере 13 процентов, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Налоговая база налогоплательщика равна каждый месяц:

5000 руб. – 500 руб. – 2 х 600 руб. = 3300 руб.

Всего с января по май удержано НДФЛ:

3300 руб. х 0,13 х 5 = 2145 руб.

**Литература**

1. Налоговый Кодекс РФ. Ч. I, II.
2. Таможенный Кодекс РФ.
3. Комментарий к Таможенному Кодексу РФ. // Под общей редакцией Козырина А.Н. – М., Волтерс Клувер, 2004.
4. Комментарий к ч. 1 НК РФ (постатейный). Под общей редакцией Эрделевского А.М. – М., Волтерс Клувер, 2005.

Цветков И. О некоторых вопросах применения налогового законодательства. // Материалы к семинару по налоговому планированию и защите интересов налогоплательщиков, проведенному Американской ассоциацией юристов.

1. www.nalog.ru
1. Комментарий к Таможенному Кодексу РФ. // Под общей редакцией Козырина А.Н. – М., Волтерс Клувер, 2004. [↑](#footnote-ref-1)
2. Комментарий к ч. 1 НК РФ (постатейный). Под общей редакцией Эрделевского А.М. – М., Волтерс Клувер, 2005. [↑](#footnote-ref-2)