**ВВЕДЕНИЕ**

На общее положение дел в сфере налогообложения определяющее влияние оказывает уровень её защищённости или безопасности.

***Налоговая безопасность*** определяется как некое состояние налоговой системы, при котором обеспечивается непрерывное и достаточное финансирование государства и муниципальных образований посредством взимания налогов и сборов даже при наличии имеющихся в отношении её угроз и негативных воздействий со стороны нарушителей налогового законодательства. Обеспечение налоговой безопасности осуществляется в рамках экономической безопасности соответствующими правоохранительными органами. Непосредственно обеспечение налоговой безопасности возложено на ФСЭНП, которая призвана выявлять, предупреждать и пресекать налоговые преступления и правонарушения.

Нарушения законодательства о налогах и сборах и их наиболее опасная форма – ***налоговые преступления***. Они представляют собой одну из главных угроз для экономической безопасности государства. Это обусловлено тем, что подобные посягательства наносят вред системе налогообложения, разрушают существующие механизмы формирования доходов бюджета. В своей совокупности указанные противоправные действия составляют такое общественно опасное социально-правовое явление, как ***налоговая преступность.*** Объединяет налоговые преступления и правонарушения объект их посягательства, которым являются охраняемые налоговым и уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля над своевременностью и полнотой их уплаты.

Становление современной российской налоговой системы сопровождается значительным ростом числа налоговых преступлений и правонарушений. По оценкам специалистов, в результате неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей государство ежегодно недополучает от 30 до 40 % бюджетных средств. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в государственную казну. Недобор налогов и бюджетный кризис, судя по всему, приобретают в России хронический характер. Статистика свидетельствует, что преступные посягательства, направленные на уклонение от уплаты налога на прибыль, составляют 43,6% от общего числа налоговых преступлений; налога на добавленную стоимость – 28,4%; налогов, уплачиваемых в дорожные фонды, - 6,7%; подоходного налога с физических лиц – 3,7%; акцизов – 1,2%; налога на имущество предприятий – 0,9%. Из этого следует, что налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты тех налогов, которые предусматривают наиболее крупные отчисления в бюджет.

***Основные причины, определяющие состояние преступности в экономической сфере, достаточно хорошо известны:***

* общее ослабление государственности;
* свёртывание государственного контроля и регулирования экономической деятельности;
* создание обстановки экономического хаоса;
* отставание соответствующей законодательной базы;
* резкое имущественное расслоение населения и утеря социально значимых ориентиров;
* пассивность правоохранительных органов.

Касаясь причин уклонения от уплаты налогов, специалист в области финансового права П.М. Годме выделял среди них экономические, политические, технические и моральные. С подобным подходом можно согласиться, однако, принимая во внимание то, что налог является не только экономической, но и юридической категорией, следует дополнить этот перечень правовыми причинами. Кроме того, в этом случае нельзя не учитывать и причины организационного характера, так как определённой компетенцией в сфере налогообложения наделён ряд органов государственной власти. Это предполагает взаимодействие между ними, а следовательно, и наличие соответствующих проблем.

Данная работа посвящена общим вопросам юридической ответственности за налоговые правонарушения в соответствии с принятым Налоговым Кодексом РФ. Уместно отметить, что именно суровость мер ответственности за нарушения российского налогового законодательства до принятия первой части Налогового Кодекса РФ стала одним из самых серьезных оснований для начала кампании по реформированию всей налоговой системы России в целом.

**ГЛАВА 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ (глава 15 НК РФ по состоянию на 5 марта 2009г.)**

Современное состояние российской правовой системы таково, что каждый из видов нарушений законодательства о налогах и сборах регулируется самостоятельной отраслью права: финансовым, таможенным, административным или уголовным. Поэтому в зависимости от квалификации состава правонарушения меры ответственности за правонарушения законодательства о налогах и сборах содержатся в НК РФ, ТмК РФ, КоАП РФ или УК РФ соответственно.

**Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах** – это охранительное правоотношение, возникающие на основании законодательства о налогах и сборах между государством и нарушителем законодательства относительно возложения на виновного субъекта дополнительной обязанности, связанной с лишениями личного и материального характера. Необходимо учитывать, что НК РФ, КоАП РФ и ТмК РФ содержат конкурирующие составы налоговых правонарушений. В случае выявления налогового правонарушения, содержащего одновременно признаки налогового и административного или налогового и таможенного деликта, приоритет имеют нормы НК РФ. Данный вывод основывается на нормах НК РФ. Согласно ст. 1 НК РФ законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения устанавливается непосредственно НК РФ (подп.6 п.2 ст.1). В соответствии с п.1 ст.108 НК РФ никто не может быть привлечён к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, установленным НК РФ. Следовательно, в случае нарушения законодательства о налогах и сборах охранительные правоотношения должны складываться только на основании норм НК РФ и регулироваться институтом налоговой ответственности. Согласно ст. 106 НК РФ ***налоговым правонарушением*** признаётся совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных ***юридических признаков налогового правонарушения***:

1. противоправность деяния – налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах.
2. виновность – налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности).
3. наказуемость деяния – совершение налогового правонарушения влечёт для нарушителя негативные последствия в виде налоговых санкций.

**Состав налогового правонарушения** – установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением. **Объект налогового правонарушения** составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред. **Объективная сторона налоговых правонарушений** представляет совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в реальной действительности.**Субъектом налогового правонарушения** является лицо, совершившее нарушение налогового законодательства и которое в соответствии с действующим законодательством может быть привлечено к ответственности.

**Субъекты налоговых правонарушений:**

1. ***общие***

- налогоплательщики: российские организации, иностранные и международные организации, созданные на территории Российской Федерации филиалы и представительства иностранных и международных организаций, граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства;

- плательщики сборов;

- налоговые агенты: российские и иностранные организации, а также индивидуальные предприниматели;

- законные представители налогоплательщика – физического лица;

- свидетели, переводчики, эксперты, специалисты и иные фискально-обязанные лица;

- организации и физические лица, являющиеся адресатами установленных налоговым законодательством императивов (ограничений и властных предписаний), непосредственно не связанных с уплатой налогов и сборов.

**2.** ***специальные***

- может быть только лицо, прямо названное в норме НК РФ, описывающей конкретный состав налогового правонарушения. Например, субъектом такого правонарушения может быть только организация или индивидуальный предприниматель.

Статья 107***. Лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений.***

1. Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса.
2. Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с 16-летнего возраста.

Статья 108. ***Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.***

1. Никто не может быть привлечён к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом.
2. Никто не может быть привлечён повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения
3. Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершённое физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ.
4. Привлечение организации к ответственности, за совершение налогового правонарушения не освобождает её должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.
5. Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.
6. Лицо считается не виновным в совершении налогового правонарушения, пока его невиновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. 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. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуется в пользу этого лица

Статья 109. ***Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.***

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

* 1. отсутствие события налогового правонарушения;
  2. отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
  3. совершение деяния, содержащего признаки налогового нарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
  4. истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Статья 110. ***Формы вины при совершении налогового правонарушения.***

1. Виновным в совершении налогового правонарушения признаётся лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.
2. Налоговое правонарушение признаётся совершённым умышленно, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).
3. Налоговое правонарушение признаётся совершённым по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.
4. Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины её должностных лиц либо её представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Статья 111. ***Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения***

1. Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:
2. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);
3. совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчёта в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. (Указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
4. выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределённому кругу лиц финансовым, налоговым или др. уполномоченным органом гос. власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции. (Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа). Положение настоящего подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом);
5. иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.
6. при наличии обстоятельств, указанных в п. 1 настоящей статьи, лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

Статья 112. ***Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения***

1. Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:
2. совершение правонарушения вследствие стечения тяжёлых личных или семейных обстоятельств;
3. совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения в силу материальной, служебной или иной зависимости;

21) тяжёлое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающим ответственность.

2. Обстоятельством, отягчающим ответственность, признаётся совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

3. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

4. Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций.

Статья 113. ***Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения***

* 1. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течении которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности). Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120 и 122 настоящего Кодекса.

1. Течение срока давности привлечения к ответственности приостанавливается, если лицо, привлекаемое к ответственности за налоговое правонарушение, активно противодействовало проведению выездной налоговой проверки, что стало непреодолимым препятствием для её проведения и определения налоговыми органами сумм налогов, подлежащих уплате в бюджетную систему РФ.

Течение срока давности привлечения к ответственности считается приостановленным со дня составления акта, предусмотренного пунктом 3 статьи 91 настоящего Кодекса. В этом случае течение срока давности привлечения к ответственности возобновляется со дня, когда прекратили действие обстоятельства, препятствующие проведению выездной налоговой проверки, и вынесено решение о возобновлении выездной налоговой проверки.

Статья 114. ***Налоговые санкции.***

1. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.
2. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса.
3. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьёй настоящего Кодекса.
4. При наличии обстоятельства, предусмотренным пунктом 2 статьи 112, размер штрафа увеличивается на 100 %.
5. при совершении одним лицом двух или более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.
6. Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента за налоговое правонарушение, повлёкшее задолженность по налогу (сбору), подлежит перечислению со счётов соответственно налогоплательщика, плательщика сбора лил налогового агента только после перечисления в полном объёме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очерёдности, установленной гражданским законодательством РФ

Статья 115. ***Срок исковой давности взыскания штрафа***

1. Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании штрафов с организации и индивидуального предпринимателя в порядке и сроки, которые предусмотрены статьями 46 и 47 настоящего Кодекса, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, в порядке и сроки, которые предусмотрены статьёй 48 настоящего Кодекса. Исковое заявление о взыскании штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в случаях, предусмотренных подпунктами 1-3 пункта 2 статьи 45 настоящего Кодекса, может быть подано налоговым органом в течении шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате штрафа. Пропущенный по уважительной причине срок подачи указанного искового заявления может быть восстановлен судом.
2. В случае отказа в возбуждении или прекращении уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

**В уголовном кодексе также есть статьи налоговых правонарушений и ответственность за их совершение:**

Статья 198. ***Уклонение физического лица от уплаты налога лил страхового взноса в государственные внебюджетные фонды.***

1. Уклонение физического лица от уплаты налога путём непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путём включения в декларацию заведомо искажённых данных о доходах или расходах, либо иным способом, а равно от уплаты страхового взноса в государственные внебюджетные фонды, совершённое в крупном размере, - наказывается штрафом в размере от двухсот от семисот минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осуждённого за период от пяти до семи месяцев, либо арестом на срок от четырёх до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет.
2. То же деяние, совершённое в особо крупном размере или лицом ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных настоящей статьёй, а также статьями 194 или 199 настоящего Кодекса, - наказывается штрафом в размере от пятисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда или в размере заработной платы или иного дохода осуждённого за период от семи месяцев до одного года, либо лишением свободы на срок до пяти лет.

Статья 199. ***Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации.***

1. Уклонение от уплаты налогов с организации путём включения в бухгалтерские документы заведомо искажённых данных о доходах или расходах либо иным способом, а равно от уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, совершённое в крупном размере, - наказывается лишением права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью на срок до пяти лет, либо арестом на срок от четырёх до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до четырёх лет.
2. То же деяние, совершённое:

а) группой лиц по предварительному сговору;

б) лицом, ранее судимым за совершение преступлений, предусмотренных настоящей статьёй, а также статьями 194 или 198 настоящего Кодекса;

в) неоднократно;

г) в особо крупном размере, -

наказывается лишением свободы на срок от двух до семи лет с лишением права занимать определённые должности или заниматься определённой деятельностью на срок до трёх лет.

**ГЛАВА 2. ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ**

**I. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности**

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

***Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности:***

- основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;

- наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения;

- субъектами ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица;

- для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определённых отрицательных последствиях имущественного характера;

- налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

***Поскольку нормы налогового права, как и другие нормы права, являются разновидностью социальных норм, то и налоговая ответственность имеет две формы реализации:***

1. позитивную (добровольную, активную)
2. негативную (государственно-принудительную, ретроспективную)

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

*Добровольная форма* реализации налоговой ответственности *имеет следующие юридические признаки*:

- неразрывно связана с нормой налоговой ответственности;

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

- гарантирована государственным принуждением;

- реализуется добровольно в виде правомерного поведения;

- одобряется со стороны государства;

- осуществляется в рамках общих налоговых правоотношений.

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

Нарушение норм налогового права обуславливают существование *негативной налоговой ответственности*.

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности.

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

***Налоговая ответственность существует в двух формах:***

1. карательной (штрафной)
2. правовосстановительной (компенсационной).

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

***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*.

Предостерегая организации и физические лица от совершения противоправных действий в налоговой сфере, ***налоговая ответственность преследует две цели:***

* 1. ***охранительную***, посредством которой ограждается общество от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;
  2. ***стимулирующую,*** посредством которой поощряет правомерное поведение субъектов налогового права.

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

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

**Социальная функция** налоговой ответственности выражается в осуществлении общего предупреждения налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права к соблюдению норм налогового права.

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 РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.***

**Признаки налоговой ответственности:**

- материальные, характеризующие налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правоотношения;

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

- функциональные, отражающие целенаправленность существования и применения налоговой ответственности.

**II. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение**

Статья 116. ***Нарушение срока постановки на учёт в налоговом органе.***

1. Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодекса срока подачи заявления о постановке на учёт в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи, влечёт взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей.
2. Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока подачи заявления о постановке на учёт в налоговом органе на срок более 90 календарных дней – влечёт взыскание штрафа в размере 10 тыс. рублей.

Статья 117. ***Уклонение от постановки на учёт в налоговом органе***.

1. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учёт в налоговом органе –

- 20 -

влечёт взыскание штрафа в размере десяти процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. рублей.

1. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учёт в налоговом органе более 90 календарных дней - влечёт взыскание штрафа в размере двадцати процентов от доходов, полученных в период деятельности без постановки на учёт более 90 календарных дней, но не менее 40 тыс. рублей.

Статья 118. ***Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счёта в банке***.

Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счёта в каком-либо банке – влечёт взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей.

Статья 119. ***Непредставление налоговой декларации***.

1.Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учёта, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи – влечёт взыскание штрафа в размере 5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для её представления, но не более 30% от указанной суммы и не менее 100 рублей.

2. Непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации – влечёт взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня.

Статья 120. ***Грубое нарушение правил учёта доходов и расходов и объектов налогообложения***

1. Грубое нарушение организацией правил учёта доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 2 настоящей статьи – влечёт взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей.
2. Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода – влекут взыскание штрафа в размере 15 тыс. рублей.
3. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы - влекут взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. рублей. Под грубым нарушений правил учёта доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учёта, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учёта и в отчётности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Статья 121. ***Нарушение правил составления налоговой декларации***.

Статья исключена. Федеральный закон от 9 июля 1999г. № 154-ФЗ.

Статья 122. ***Неуплата или уплата сумм налога (сбора).***

1. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) – влекут взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора).
2. Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершённые умышленно – влекут взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченной суммы налога (сбора).

Статья 123. ***Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов***.

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

Статья 124. ***Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещении.***

Статья утратила силу. Федеральный закон от 30 декабря 2001г. № 196-ФЗ.

Статья 125. ***Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест - влечёт взыскание штрафа в размере 10 тыс. рублей***.

Несоблюдение установленного настоящим Кодексом порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест - влечёт взыскание штрафа в размере 10 тыс. рублей.

Статья 126. ***Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля***.

1. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах – влечёт взыскание штрафа в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ.
2. Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у неё документы, предусмотренные настоящим кодексом. Со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного статьёй 135 настоящего Кодекса – влечёт взыскание штрафа в размере 5 тыс. рублей.

Статья 127. ***Отказ о предоставлении документов и предметов по запросу налогового органа.***

Статья исключена. Федеральный закон от 9 июля 1999г. № 154-ФЗ.

Статья 128. ***Ответственность свидетеля***.

Неявка либо уклонение от неявки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля – влечёт взыскание штрафа в размере 1000 рублей. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний – влечёт взыскание штрафа в размере 3000 рублей.

Статья 129. ***Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода***.

1. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки – влечёт взыскание штрафа в размере 500 рублей.
2. Дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода – влечёт взыскание штрафа в размере 1000 рублей.

Статья 1291. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

1. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьёй 126 настоящего Кодекса - влечёт взыскание штрафа в размере 1000 рублей.
2. Те же деяния совершённые повторно в течение календарного года - влечёт взыскание штрафа в размере 5000 рублей.

Статья 129. ***Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса***.

1. Нарушение установленного настоящим Кодексом порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов – влечёт взыскание штрафа в трёхкратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.
2. Те же деяния, совершённые более одного раза – влекут взыскание штрафа в шестикратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Налоговую преступность нельзя признать принципиально новым общественно опасным социально-правовым явлением для России. В различные периоды в той или иной степени велась борьба с преступными нарушениями налогового законодательства, которая в отдельные годы приобретала исключительно острый характер.

***По нашему мнению, о реальных масштабах налоговой преступности свидетельствуют следующие показатели***:

1. значительный разрыв между официальными и реальными доходами населения;
2. очевидная разность между расходами на потребление отдельных граждан и декларируемых ими доходами;
3. скрытая занятость населения;
4. рост объёма денежной наличности, находящейся в небанковском обороте;
5. обострение кризиса неплатежей, заключающееся в неспособности или нежелании организаций рассчитываться деньгами с другими хозяйствующими субъектами в рамках коммерческой деятельности, а также с бюджетом;
6. снижение собираемости налогов, отмечающееся даже в период ожидания сезонного роста поступления налогов в бюджет;
7. увеличение из года в год значительными темпами размера бюджетной недоимки;
8. повышение объёмов капиталов, незаконно ввозимых за рубеж.

Налоговая преступность органически взаимосвязана с рыночными отношениями, частной собственностью и предпринимательством. С ростом числа предприятий, основывающихся на частной форме собственности, возникло острое противоречие между финансовыми интересами государства, с одной стороны, и интересами новых собственников – с другой.

Основные и экономические причины кризиса, поразившего бюджетную и налоговую системы России, коренятся за их пределами. К ним, прежде всего относятся падение уровня производства, снижение доходности предприятий, вывоз капитала за рубеж. В данном случае также необходимо учесть и то обстоятельство, что подавляющее большинство отечественных предприятий-налогоплательщиков используют устаревшее оборудование, технологии, испытывают острую нехватку оборотных средств и не могут сбыть свою неконкурентоспособную продукцию, как на внутреннем рынке, так и на внешнем. Всё это приводит в первую очередь к возникновению взаимных неплатежей, а затем к снижению возможностей уплачивать налоги.

Финансовое положение налогоплательщиков достаточно часто является определяющим фактором совершения налоговых преступлений. Одновременно и причиной, и следствием уклонения от уплаты налогов следует признать внебанковский оборот наличных денежных средств. Специалисты отмечают в этой связи, что в Российской Федерации объективной реальностью является широкое использование операций, как с рублёвой, так и с валютной наличностью, не фиксируемой в бухгалтерском учёте и отчётности. Следствием этого является: уход от налогов; снижение доходов бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов; ухудшение экономического положения законопослушных налогоплательщиков; криминализация государства в целом. Даже относительно невысокая доля неучтенного наличного оборота позволяет предприятию практически полностью уйти от налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и отчислений на социальное страхование. Немаловажным фактором, способствующим увеличению числа налоговых преступлений, является несовершенство и нестабильность налогового законодательства (правовая причина). В настоящее время нормативно-правовая база по вопросам налогообложения включает в себя большое число законов, указов, постановлений, инструкций и разъяснений. Дополнительные трудности создают постоянно вносимые изменения в действующее налоговое законодательство. К правовым причинам относится и несовершенство отдельных налоговых механизмов. Практика свидетельствует, что наиболее уязвимым в этом смысле является механизм исчисления и уплаты налога на прибыль. В наименьшей степени преступной деятельности подвержены имущественные налоги (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог), так как сокрытие объектов недвижимости весьма затруднительно. С организационными причинами уклонения от налогообложения тесно соприкасаются причины технического характера. К их числу, прежде всего, относят несовершенство форм и методов налогового контроля. К числу чисто технических причин мы относим и недостатки применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчётов с населением. Объективные причины налоговой преступности тесно взаимодействуют с субъективными причинами. Последние причины являются не менее важными, а порой и определяющими в причинном комплексе детерминант налоговой преступности. Субъективные причины порождаются негативным нравственно-психологическим фактором. Давно установлено, что нежелание населения оплачивать налоги проистекает от убеждения, что проволочкой и сопротивлением можно вовсе избавиться от их уплаты, и от подозрения, что обложение слишком велико, или, что собранные суммы расхищаются или неправильно расходуются, или же, что они неравномерно взимаются и распределяются. Уклонение же от уплаты налогов отечественных налогоплательщиков во многом определяется наличием острых противоречий между интересами государства и общества, с одной стороны, и новыми частными собственниками – с другой. Принято считать, что чуть ли не главным фактором, оказывающим негативное воздействие на настроения налогоплательщиков, являются недостатки отечественной налоговой системы. Однако представляется, что нравственно-психологический фактор налоговой преступности в значительной мере определяется не издержками налогообложения, а общей негативной нравственно-правовой атмосферой общества, стойким отрицательным отношением населения к налоговой системе вообще, доминированием корыстных мотивов в поведении преступников, а также пониженным уровнем их налоговой культуры.

В результате многолетних дискуссий о концепции реформирования налоговой системы России была признана приоритетность кодификации российского налогового законодательства. В обществе достигнуто понимание, что, неустойчивая налоговая система подрывает основу бюджетной системы страны, провоцирует политическую нестабильность и социальную напряженность. Комплексные преобразования, направленные на упорядочение и рационализацию налоговой системы, являются в настоящее время общепризнанной необходимостью. Их успешная реализация будет содействовать оздоровлению финансовой системы и проведению эффективной государственной экономической политики. Кодификация российского налогового законодательства предполагала обеспечение полноты правового регулирования налоговых правоотношений, компактность и наибольшую согласованность нормативных предписаний, защиту от хаотичности и нестабильности налогового законодательства, упорядочение взаимоотношений участников налоговых правоотношений, усиление защиты их прав, усовершенствование налоговых процедур и системы ответственности, создание условий для эффективного налогового администрирования. В принятой и введенной в действие с 1 января 1999 года части первой Налогового кодекса Российской Федерации удалось реализовать отдельные ранее обозначенные цели. Вместе с тем осталось множество нерешенных вопросов. Неопределенность и противоречивость норм, расплывчатость и декларативность формулировок, лексико-терминологическая неоднозначность, содержащиеся в ряде положений части первой Налогового кодекса, в том числе в процессуальных нормах, а также в Федеральном законе “О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации”, создают условия для произвольного манипулирования такими нормами и неисполнения налогоплательщиками, иными лицами конституционной публично-правовой обязанности по уплате каждым законно установленных налогов и сборов. В данной ситуации представляется, что наибольший вред нанес Законодатель, не определившись с терминологией. “Поспешность, с которой принимался данный документ, не могла не отразиться на его качестве. Противоречивость норм, неоднозначность формулировок, обилие опечаток, лексических и терминологических ошибок предоставляют все возможности недобросовестным налогоплательщикам для произвольного манипулирования положениями Налогового Кодекса РФ. Налоговый Кодекс РФ содержит смысловые неточности, способные оказать негативное влияние на функционирование и развитие налоговой системы в России, а также на эффективность документально-проверочной деятельности налоговых органов”.

**В частности вызывают сомнение следующие моменты:**

1. Ст. 125 Налогового Кодекса РФ устанавливает ответственность за нарушение порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом. Признавая определенный смысл в указанных нормах, нельзя не задаться вопросом: каким образом налоговый либо таможенный орган может разрешить или не разрешить владение арестованным имуществом? Ситуация, при которой ограничивается право собственника пользоваться и распоряжаться арестованным имуществом, вполне понятна и осуществима. Однако правомочие владения, в отличие от правомочия пользования и правомочия распоряжения, не зависит от волеизъявления административного органа и может быть прекращено лишь с прекращением права собственности. С практической точки зрения, поскольку нарушить порядок владения не представляется возможным, то нельзя привлечь к ответственности недобросовестного налогоплательщика, нарушающего порядок пользования арестованным имуществом (ст. 125 Налогового Кодекса РФ не предусматривает ответственности только за нарушение порядка пользования арестованным имуществом, а требует одновременного нарушения порядка, как пользования, так и владения им);
2. п. 5 ст. 101 Налогового Кодекса РФ говорится об основаниях отмены решения налогового органа судом. Подобная формулировка представляется юридически некорректной, поскольку ни суд общей юрисдикции, ни арбитражный суд не вправе отменить решение налогового органа. Решение, не соответствующее требованиям законодательства, подлежит признанию недействительным, а не отмене;
3. согласно п. 1 ст. 104 Налогового Кодекса РФ на налоговый орган возлагается обязанность предложить налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции, что само по себе вряд ли может вызвать возражения. Однако не вполне понятно, почему такое предложение должно реализовываться посредством направления требования об уплате налога;
4. пункт 3 ст. 104 Налогового Кодекса РФ неоправданно ограничивает процессуальные права налогового органа, говоря о возможности направления в суд одновременно с подачей искового заявления ходатайства о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования. Между тем перечень мер по обеспечению иска, предусмотренных Арбитражным Процессуальным Кодексом РФ и Гражданским Процессуальным Кодексом РСФСР, гораздо шире. Очевидно, более правильным являлось бы упоминание о праве налогового органа заявить ходатайство об обеспечении иска. При этом такое ходатайство вовсе не обязательно подавать “одновременно с подачей искового заявления”, поскольку иск может быть обеспечен на любой стадии арбитражного или гражданского процесса;
5. в соответствии с п. 6 ст. 108 Налогового Кодекса РФ каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим к законную силу решением суда. В то же время абзац 2 п. 1 ст. 104 Налогового Кодекса РФ предполагает возможность добровольной уплаты налогоплательщиком налоговой санкции во внесудебном порядке. Таким образом, буквальное следование п. 6 ст. 108 Налогового Кодекса РФ неминуемо приводит к выводу о том, что налогоплательщик, добровольно уплативший налоговую санкцию, привлечен налоговым органом к ответственности, не будучи виновным, в совершении налогового правонарушения;
6. категорическое несогласие вызывают нормы подпункта 3 п. 1 ст. 112 и п. 3 ст. 114 Налогового Кодекса РФ, предоставляющие налоговому органу право самостоятельно расширять перечень обстоятельств, смягчающих ответственность и неограниченно уменьшать размер налоговых санкций. Данные нормы направлены, по своей сути, не на защиту налогоплательщика, а на установление произвола недобросовестных должностных лиц налоговых органов. Предоставление таких прав суду не вызывает никаких возражений, учитывая наличие многоступенчатой системы пересмотра судебных актов в апелляционном, кассационном и надзорном порядке. В отношении актов, выносимых налоговыми органами, ничего подобного Кодекс не предусматривает;
7. ст. 106 Налогового Кодекса определяет субъектом налогового правонарушения“..налогоплательщика, налогового агента и их представителей...”, однако лица, содействующие налоговому контролю – эксперт, специалист, переводчик и свидетель фигурируют в гл. 16 Налогового Кодекса, ст. 128 и 129 в качестве субъектов налогового правонарушения, то есть налицо не полный состав правонарушения, и указанные статьи применяться не могут.

Как видим, пока не удалось решить одну из главных проблем: создать единую комплексную систему налогов в Российской Федерации, стабилизировать ее хотя бы в пределах одного финансового года, устранить противоречия в законодательных актах.

**Список использованных источников и литературы**

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая. – М.: Проспект, 2009 (по состоянию на 5 марта 2009г.).
2. Налоговое право России: учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Норма,2008.
3. Кучеров И.И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000
4. Шмелёв Н. неплатежи – проблема номер один российской экономики // Вопросы экономики, 1997. №4.
5. Старченков П. Налоговая преступность в России катастрофически растёт // Независимая газета. 1995. 24 мая.
6. Кошаева Т.О. некоторые вопросы ответственности за налоговые преступления // законность. 1996. №1.
7. Криминология / Под ред. Н.Ф. Кузнецовой, Г.М. Миньковского. М., 1998.
8. Бернар И., Колли Ж.-К. Толковый экономический и финансовый словарь: В 2 т. Пер с фр. М., 1994 Т.1.
9. Уголовный кодекс Российской Федерации. М.: изд. Приор, 2002.
10. Есипов В.М. Криминальная экономика – наша главная опасность // Первая межведомственная научно-практическая конференция ФСНП России: Сборник материалов. М., 1998.
11. Долгова А.И. Некоторые вопросы диалектики познания преступности и ее причин // Методологические проблемы изучения преступности и ее причин: Сборник научных трудов. М., 1986.
12. Годме П.-М. Указ соч.
13. Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997.
14. Карасёва М.В. Финансово-правовая ответственность // Финансовое право. Общая часть.
15. Кучеров И.И. Бюджетное право России: Учебник. М., 2002.
16. Крохина Ю.А. Бюджетное право и российский федерализм. М.,2001; *Она же* . Бюджетное право: вопросы теории и практики. СПб., 2002.
17. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999г. № 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 РФ» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1999. № 30.
18. Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева, 2006.
19. Пети В. Трактат о налогах и сборах: Антология экономической классики. М., 1993.
20. Шаталов С.Д. Налоговый кодекс как гарант стабильности налоговой системы // Консультант. 1996.