## Содержание

Введение

1. Характеристика налогового правонарушения и налоговой ответственности

1.1. Понятие и виды налогового правонарушения

1.2. Понятие и сущность налоговой ответственности

2.Виды ответственности за налоговые правонарушения

2.1. Ответственность за налоговые правонарушения

2.2. Ответственность за «неналоговые» правонарушения в сфере налогообложения

Заключение

Библиографический список литературы

**Введение**

Актуальность темы курсовой работы обусловлена теоретической и практической значимостью вопросов, связанных с применением мер ответственности за налоговые правонарушения и правовым регулированием данного явления. Ответственность за налоговые правонарушения - разновидность юридической ответственности. И она подчиняется тем же требованиям, которые предъявляются в праве ко всем другим видам ответственности, в частности уголовной, гражданской, дисциплинарной. При этом ответственность в сфере налогообложения не исчерпывается только статьями Налогового кодекса РФ (далее НК РФ). Нарушения нормативных правовых актов о налогах и сборах при определенных условиях влекут применение мер ответственности, предусмотренных уголовным или административным законодательством.

Проблема правовой природы налоговой ответственности имеет как чисто теоретическое, так и огромное практическое значение, поскольку позволяет ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при нарушениях законодательства о налогах и сборах. К сожалению, в настоящее время не существует единого подхода к данной проблеме.

Превалирующей является точка зрения, что налоговая ответственность (как разновидность финансовой ответственности) - это научная категория, раскрывающая специфику применения административных, уголовных, гражданско-правовых санкций за нарушение налогово-правовых норм действующего законодательства. Исходя из нормативной конструкции административной ответственности, можно вывести следующие ее признаки, которые находят свое отражение применительно к налоговой ответственности:

1) налоговое правонарушение является разновидностью административного правонарушения, так как:

- посягает на установленный государством порядок управления (ст. 1.2 и ч. 1 ст. 2.1 Кодекса об административных правонарушениях (далее КоАП РФ); п. 1 ст. 2 и ст. 106 НК РФ);

- не имеет общественной опасности преступления (ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; ст. 106 и п. 3 ст. 108 НК РФ);

- обусловливает привлечение физического лица к ответственности с 16-летнего возраста (ч. 1 ст. 2.4 КоАП РФ; п. 2 ст. 107 НК РФ);

- налоговая ответственность в отношении физических лиц наступает постольку, поскольку в их деянии нет признаков состава соответствующего преступления (п. 3 ст. 108 НК РФ);

2) субъектами налоговых правонарушений являются наряду с физическими лицами также организации (ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ; п. 1 ст. 107 НК РФ);

3) налоговые санкции применяются за деяния, совершение которых не обусловлено наличием служебных (трудовых) правоотношений между налоговым органом и правонарушителем (ст. 106 НК РФ), и по своей сути являются административными взысканиями - штрафами (п. 2 ст. 114 НК РФ);

4) привлечение лица к налоговой ответственности не влечет состояния судимости (п. 3 ст. 112 НК РФ).

Объект исследования – правонарушения в сфере налогообложения.

Предмет исследования – виды ответственности за правонарушения в сфере налогообложения.

Основной целью курсовой работы является исследование основных теоретических вопросов относительно порядка реализации мер ответственности за правонарушения в сфере налогообложения.

В соответствии с данной целью в работе были поставлены и решены следующие задачи:

1. Дать определение понятию и рассмотреть виды налогового правонарушения.

2. Дать определение понятию и раскрыть сущность налоговой ответственности.

3. Охарактеризовать виды ответственности за различные правонарушения в сфере налогообложения

**1. Характеристика налогового правонарушения и налоговой ответственности**

#### 

#### 1.1. Понятие и виды налогового правонарушения

В соответствии со ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Налоговые правонарушения представляют собой одну из частей правового поведения в сфере налогообложения. В состав правового поведения входит как правомерное, так и противоправное поведение участников налоговых отношений; их юридически безразличное поведение для права непосредственного интереса не представляет.

В сфере налогообложения широко распространено правомерное поведение, при котором участники налоговых отношений не выходят за пределы принадлежащих им субъективных прав и добросовестно исполняют возложенные на них обязанности. В то же время нередки также случаи нарушения норм законодательства о налогах и сборах, что влечет необходимость применения к виновным лицам принудительных мер в целях пресечения таких нарушений, восстановления прежнего положения и предупреждения противоправного поведения в дальнейшем.

При этом не всякое противоправное поведение в сфере налогообложения является налоговым правонарушением. Для признания нарушения нормы, закрепленной в акте законодательства о налогах и сборах, в качестве налогового правонарушения необходимо, чтобы оно обладало следующими признаками:

1) налоговое правонарушение - это поведенческий акт налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента или иного обязанного лица. Иными словами, это деяние, которое может быть совершено в двух формах: действия или бездействия;

2) налоговое правонарушение - это противоправное деяние, так как при его совершении нарушаются нормы, закрепленные в актах законодательства о налогах и сборах;

3) налоговое правонарушение - это виновное деяние;

4) налоговое правонарушение - это общественно вредное деяние, так как причиняет вред такому сектору публичных финансов, как бюджетные доходы;

5) налоговое правонарушение - наказуемое деяние, так как за его совершение предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер имущественного характера.

Иными словами, налоговое правонарушение - это основание для реализации юридической ответственности в сфере налогообложения.

К тому же налоговым правонарушением может признаваться только то деяние, которое совершено деликтоспособным лицом, то есть лицом, способным нести налоговую ответственность.

Таким образом, налоговому правонарушению свойственны все признаки, присущие правонарушениям в целом. Вместе с тем налоговые правонарушения обладают и рядом особенностей.

Налоговое правонарушение - это всегда поведенческий акт, деяние, выступающее в форме активного действия либо бездействия. Не может быть признано правонарушением событие даже в тех случаях, когда оно повлекло общественно вредные последствия в сфере налогообложения.

Для реализации интеллектуального компонента поведенческих актов организаций в области налогообложения, как правило, характерно то, что в их совершении участвуют два лица - руководитель организации и ее главный бухгалтер. Привлечение главного бухгалтера к правовому поведению в сфере налогообложения объясняется необходимостью обеспечить наиболее квалифицированный контроль за таким поведением со стороны специалиста.

Волевой компонент поведенческих актов в сфере налогообложения состоит в том, что они выражают волю лица, их совершающего, к достижению определенного результата. Волевой компонент поведенческих актов организаций также в большинстве случаев отличает необходимость привлечения к их совершению главных бухгалтеров.

Как поведенческий акт налоговое правонарушение может совершаться в двух формах - действия и бездействия. В форме действия налоговые правонарушения совершаются, как правило, в тех случаях, когда на правонарушителе лежит обязанность воздержаться от активных действий. В форме бездействия налоговые правонарушения совершаются в тех случаях, когда на правонарушителя, напротив, законом или иным нормативным правовым актом возложена обязанность совершить определенные действия, а он воздерживается от их совершения.

Следует отметить, что большинство налоговых правонарушений совершаются именно в форме бездействия.

Физической возможностью совершать деяния (действия или бездействие) и таким образом выражать свою волю обладают только люди (физические лица). Однако субъектами налоговых правонарушений могут быть также и организации (п. 1 ст. 107 НК РФ). Причем 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 РФ (п. 4 ст. 108 НК РФ).

Таким образом, за одно и то же противоправное деяние разные виды ответственности могут нести как само физическое лицо, его совершившее, так и организация, должностным лицом которой это физическое лицо является.

Налоговую ответственность влечет не всякое деяние, выражающее волю лица, его совершающего, к достижению общественно вредных последствий в сфере налогообложения, а только то, которое обладает признаком противоправности, то есть нарушает нормы, закрепленные в актах законодательства о налогах и сборах.

Правонарушениями признаются только общественно вредные деяния. Применительно к налоговым правонарушениям данный признак выражается в причинении государству или муниципальному образованию имущественного вреда в виде недополучения бюджетных доходов.

Даже обладающее свойствами противоправности и общественной вредности деяние не может быть признано налоговым правонарушением, если отсутствует вина лица в его совершении.

Традиционно правовая наука рассматривает правонарушение как виновное деяние, то есть презюмируется, что в момент совершения правонарушения лицо должно осознавать противоправный характер своего поведения и предвидеть возможность наступления его общественно вредных последствий.

За совершение налогового правонарушения Налоговым кодексом РФ предусмотрено применение к виновному лицу налоговых санкций. Последние представляют собой меру государственного принуждения, назначаемую налоговым органом или судом и направленную на сужение имущественной сферы правонарушителя и изменение отношений собственности.

Единственным видом налоговых санкций согласно положениям гл. 16 НК РФ является штраф.

Конкретные составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены в гл. 16 НК РФ. При этом следует отметить, что статьями данной главы НК РФ предусматривается ответственность как за **чисто налоговые правонарушения**, посягающие на законодательно установленный порядок поступления налоговых доходов в бюджет, так и за правонарушения, хотя и "**неналоговые**" по своей сути, но так или иначе затрагивающие нормы законодательства о налогах и сборах. Примером таких "неналоговых" правонарушений могут служить правонарушения, предусмотренные в ст. 128 и ст. 129 НК РФ.

В целом в гл. 16 НК РФ предусматривается ответственность за следующие виды налоговых правонарушений:

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

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

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

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

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

- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ);

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

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

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

- неявка либо уклонение от явки, а также неправомерный отказ от дачи показаний либо дача заведомо ложных показаний лицом, вызываемым в качестве свидетеля (ст. 128 НК РФ);

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

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

- нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса (ст. 129.2 НК РФ)[[1]](#footnote-1)

#### 1.2. Понятие и сущность налоговой ответственности

Ответной мерой государства на совершение налогового правонарушения является налоговая ответственность. По своей сути это сложное охранительное правоотношение между государством и нарушителем законодательства о налогах и сборах, где государству в лице налоговых органов принадлежит право взыскания налоговых санкций за совершенное налоговое правонарушение, а нарушителю - обязанность их претерпевания[[2]](#footnote-2).

Возникновение налоговой ответственности связано с фактом совершения налогового правонарушения конкретным лицом. В этот момент между ним и государством в лице налоговых органов возникают налоговое правоотношение и налоговая ответственность. Последняя с момента совершения налогового правонарушения существует в виде обязанности правонарушителя отчитаться перед государством в содеянном и подвергнуться мерам принуждения налогово-правового характера, иными словами, претерпеть действие налоговой санкции.

Реализация налоговой ответственности означает то, что после возникновения налогового правоотношения права и обязанности его субъектов были реализованы в точном соответствии с предписаниями Налогового кодекса РФ. Этому предшествуют весьма сложные фактические отношения между субъектами, направленные на установление характера и пределов взаимных прав и обязанностей и осуществляемые в определенной процессуальной форме.

Противоправность в сфере налогообложения может реализовываться в двух формах, зависящих от типа юридической обязанности, возложенной на правонарушителя: активной или пассивной.

Активная юридическая обязанность предполагает, что ее носитель обязан совершить определенные действия, направленные на ее исполнение, в то время как управомоченное лицо вправе только требовать совершения таких действий. Так, например, согласно п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик (плательщик сбора), если иное не установлено в акте законодательства о налогах и сборах, обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (сбора). При невыполнении данной обязанности налоговый орган направляет налогоплательщику (плательщику сбора) требование об уплате налога (сбора).

Пассивная юридическая обязанность, напротив, предполагает, что ее носитель обязан воздержаться от определенных действий, которые могли бы препятствовать управомоченному лицу в осуществлении его права. В сфере налогообложения обязанные лица, как правило, исполняют обязанности первого типа.

В этой связи противоправность налогового правонарушения представляет собой поведение налогоплательщика или иного обязанного лица, противоречащее предписаниям, содержащимся в актах законодательства о налогах и сборах, и выражающееся в совершении им действий, от которых он обязан был воздержаться, либо в несовершении действий, которые он обязан был совершить.

Действующее законодательство о налогах и сборах не указывает обстоятельства, которые исключали бы противоправность деяния. Представляется, однако, что к таким обстоятельствам целесообразно было бы отнести крайнюю необходимость, коллизию обязанностей, выполнение должностным лицом организации-правонарушителя своих должностных обязанностей, действие на основе незаконного приказа (распоряжения) руководителя.

После уточнения содержания и объема прав и обязанностей субъектов налоговая ответственность находит свое реальное воплощение в процессе взыскания налоговых санкций. При этом налоговая ответственность остается нереализованной в следующих случаях:

а) налоговое правоотношение не было выявлено налоговыми органами;

б) лицо не подлежит налоговой ответственности ввиду наличия таких исключающих ответственность обстоятельств, как:

- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения (п. 2 ст. 109 НК РФ);

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста (п. 3 ст. 109 НК РФ);

- истечение сроков давности привлечения к налоговой ответственности (п. 4 ст. 109 НК РФ).

Основанием налоговой ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава налогового правонарушения, предусмотренного НК РФ.

Налоговая ответственность выполняет три функции: 1) карательную (штрафную); 2) превентивно-воспитательную; 3) восстановительную.

При этом основной из перечисленных функций является **карательная**. Карательное воздействие налоговой ответственности, как и любого другого вида юридической ответственности, начинается с осуждения (порицания) правонарушителя и совершенного им деяния.

Осуждение обладает значительным карательным потенциалом, направленным на психику субъекта и заключающимся в признании его налоговым правонарушителем. Затем в качестве основного орудия карательного воздействия налоговой ответственности к правонарушителю применяются налоговые санкции (штраф), влекущие сужение его имущественной сферы. За применением налоговой санкции следует состояние налоговой наказанности правонарушителя, так как в п. 3 ст. 112 НК РФ прямо определяется, что "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".

Состояние налоговой наказанности имеет не только карательный, но и частнопревентивный аспект воздействия, поскольку единственным обстоятельством, отягчающим налоговую ответственность, согласно п. 2 ст. 112 НК РФ признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, претерпевающее состояние налоговой наказанности, осознает, что в случае совершения им повторного налогового правонарушения сумма штрафа будет увеличена в два раза (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Карательной функции налоговой ответственности неизбежно сопутствует **превентивно**-**воспитательная** функция, но если кара не является индивидуализированной и справедливой, то ни о каком воспитательном воздействии не может быть и речи.

Одновременно с карательной функцией налоговой ответственности осуществляется ее **восстановительная** функция. При существующей в настоящее время системе налоговых санкций налоговая ответственность помимо целей возмездия и предупреждения налоговых правонарушений преследует также цель пополнения бюджета государства или муниципальных образований. В результате применения штрафов происходит возмещение потерь, понесенных государственным или муниципальным бюджетом от нарушения обязанности по уплате налогов (сборов).

Таким образом, теория права еще не определила место ответственности за совершение налоговых правонарушений (налоговой ответственности) в системе видов юридической ответственности. В современном налоговом законодательстве, где основополагающим нормативным актом является Налоговый кодекс РФ, отсутствует нормативное определение налоговой ответственности и это является одной из причин дискуссионности этого вопроса. Однако анализ норм Налогового кодекса РФ позволяет определить этот вид ответственности следующим образом.

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

Очевиден, однако, тот факт, что ответственность за налоговые правонарушения соответствует всем основным признакам юридической ответственности и при этом имеет ряд специфических, только ей присущих особенностей.

**2. Виды ответственности за налоговые правонарушения**

#### 2.1. Ответственность за налоговые правонарушения

***Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе***[[3]](#footnote-3)

Статьей 116 НК РФ предусмотрена ответственность за нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

Объектом данного налогового правонарушения является установленный НК РФ порядок постановки налогоплательщиков на учет в налоговом органе.

Субъектами правонарушения являются организации и физические лица, обязанные встать на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ.

Порядок постановки на учет организаций и физических лиц регулируется ст. ст. 83, 84 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах:

- по месту нахождения организации;

- по месту нахождения обособленных подразделений организации;

- по месту жительства физического лица;

- по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств;

- по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ в ст. ст. 83, 84 НК РФ внесены весьма значительные изменения, вступившие в силу с 1 января 2007г. С указанного момента порядок постановки на налоговый учет организаций и физических лиц стал следующим.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей, в порядке, установленном Правительством РФ[[4]](#footnote-4) (п. 3 ст. 83 НК РФ). Все действия по такому учету (за исключением постановки на учет организации по месту нахождения ее обособленных подразделений) осуществляются налоговыми органами без участия налогоплательщиков - организаций или индивидуальных предпринимателей.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, если эта организация не состоит на учете в налоговом органе по месту нахождения этого обособленного подразделения по основаниям, предусмотренным НК РФ (п. 1 ст. 83).

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ, состоит в неправомерном бездействии – неподаче налогоплательщиком, обязанным встать на учет в налоговом органе, в установленный НК РФ срок заявления о постановке на учет в налоговом органе.

При этом необходимо учитывать следующее.

Во-первых, в ст. 116 НК РФ ответственность установлена только за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе. Поэтому несоответствие формы поданного налогоплательщиком в налоговый орган заявления форме заявления о постановке на учет, установленной нормативным актом налогового органа, не является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по п. 1 ст. 116 НК РФ

Во-вторых, налогоплательщик подлежит ответственности за сам факт непостановки на налоговый учет вне зависимости от того, повлекло ли данное обстоятельство какие-либо негативные последствия для бюджета. Налоговое правонарушение, указанное в ст. 116 НК РФ, имеет формальный состав и считается оконченным с момента истечения срока подачи заявления о постановке на налоговый учет.

В-третьих, постановка налогоплательщика на учет по инициативе налогового органа не освобождает этого налогоплательщика от ответственности за нарушение срока постановки на учет на основании заявления налогоплательщика[[5]](#footnote-5).

В-четвертых, постановка на учет в налоговом органе организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора (п. 2 ст. 83 НК РФ).

***Уклонение от постановки на учет в налоговом органе***

Статья 117 НК РФ устанавливает ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе. Под уклонением при этом понимается ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе.

Объектом данного налогового правонарушения является законодательно установленный порядок постановки на налоговый учет организаций и индивидуальных предпринимателей, а также порядок ведения предпринимательской деятельности.

Субъектами правонарушения признаются организации и индивидуальные предприниматели, в нарушение требований НК РФ осуществляющие предпринимательскую деятельность без постановки на налоговый учет.

Под ведением деятельности понимаются реальные факты финансово-хозяйственной деятельности, результат которых будет участвовать в формировании объекта налогообложения хотя бы одному налогу, независимо от того, должна ли будет организация уплатить такой налог (например, при наличии льготы).

Объективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 117 НК РФ, выражается в неподаче организацией или индивидуальным предпринимателем в установленный НК РФ срок заявления о постановке на учет в налоговом органе при одновременном ведении предпринимательской деятельности. При этом необходимо учитывать, что повторное привлечение к ответственности по ст. 117 НК РФ после применения ст. 116 НК РФ недопустимо, поскольку нарушение срока постановки на налоговый учет, ответственность за которое предусмотрена ст. 116 НК РФ, предполагается составом ст. 117 НК РФ.

Субъективная сторона - умысел.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб. (п. 1 ст. 117 НК РФ).

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 90 календарных дней влечет взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 календарных дней, но не менее 40 тыс. руб. (п. 2 ст. 117 НК РФ).

***Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке***

В пункте 1 ст. 118 НК РФ предусмотрена ответственность за нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в банке.

Объектом данного налогового правонарушения является порядок открытия и закрытия налогоплательщиками счетов в банках, установленный НК РФ в связи с осуществлением налогового контроля.

Субъектами правонарушения признаются налогоплательщики-организа-ции или индивидуальные предприниматели, которые согласно абз. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ обязаны в 7- дневный срок письменно сообщать об открытии или закрытии ими счетов (лицевых счетов) в банках в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя. При этом индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган только о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Объективная сторона правонарушения выражается в противоправном бездействии - нарушении налогоплательщиком-организацией или индивидуальным предпринимателем установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в банке. Данное правонарушение имеет формальный состав и считается оконченным с момента совершения противоправного деяния, а именно в момент истечения срока представления в налоговый орган сведений об открытии или закрытии счета в банке. При этом объективная сторона правонарушения может быть признана сформированной, если доказан хотя бы один из следующих фактов:

1) факт открытия или закрытия именно "счета в банке". Не образует состава налогового правонарушения, указанного в п. 1 ст. 118 НК РФ, открытие или закрытие счетов, не признаваемых "счетами" для целей налогового законодательства.

2) факт открытия и закрытия счета в банке. Налоговый орган или суд должен установить не просто факт наличия счета в банке, а именно факт открытия или закрытия такого счета. При этом не может быть признано исчерпывающим доказательство этого факта только на основании сообщения банка, направленного в налоговый орган в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 86 НК РФ, поскольку такое сообщение может быть сделано, например, по ошибке.

3) факт несообщения налогоплательщиком-организацией или индивидуальным предпринимателем информации об открытии или закрытии счета надлежащему налоговому органу.

В соответствии с абз. 2 п. 2 ст. 23 НК РФ сообщение об открытии или закрытии счета в банке должно быть направлено в налоговый орган по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

4) факт нарушения налогоплательщиком - организацией или индивидуальным предпринимателем срока, установленного НК РФ для сообщения налоговому органу об открытии или закрытии счета в банке.

Здесь особое значение имеет то, с какого момента данный срок подлежит исчислению. В судебной практике к настоящему времени выработан подход, согласно которому указанный срок следует исчислять с того момента, когда налогоплательщику стало известно об открытии или закрытии счета в банке .

С субъективной стороны налоговое правонарушение, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 118 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла либо неосторожности.

При этом не образует состава данного правонарушения несообщение налоговому органу о закрытии счета в банке, если закрытие совершено не по инициативе и без уведомления соответствующего клиента банком. Вместе с тем в указанном случае суды при установлении вины налогоплательщика учитывают не только факт закрытия счета не по инициативе и без его уведомления клиента банком, но и содержание соответствующего договора банковского счета, который может предусматривать закрытие счета по истечении определенного в договоре срока.Таким образом, вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 118 НК РФ, считается доказанной, если установлено, что соответствующему налогоплательщику было известно о факте открытия или закрытия счета в банке.

Нарушение налогоплательщиком - организацией или индивидуальным предпринимателем установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в банке влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

***Непредставление налоговой декларации.***

Статья 119 НК РФ предусматривает ответственность за непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

Объектом данного налогового правонарушения является установленный законодательством о налогах и сборах порядок представления налогоплательщиками налоговых деклараций.

Субъектами правонарушения являются налогоплательщики, обязанные в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

Налоговая декларация - это письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (абз. 1 п. 1 ст. 80 НК РФ).

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки (п. 6 ст. 80 НК РФ). При нарушении данной обязанности налогоплательщик несет ответственность по ст. 119 НК РФ.

Объективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 119 НК РФ, состоит в противоправном бездействии – непредставлении налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. При этом необходимо учитывать следующее:

1) указанные в ст. 80 НК РФ расчет авансового платежа и расчет сбора не могут признаваться налоговой декларацией, поэтому их непредставление в установленный срок не влечет ответственности по ст. 119 НК РФ;

2) представление налоговой декларации в установленный срок, но с ошибками и противоречивыми сведениями не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ;

3) при представлении налоговой декларации с нарушением установленного срока в случае доначисления налога штраф следует применять одновременно по ст. 119 и ст. 122 НК РФ;

4) ответственность по ст. 119 НК РФ за непредставление в установленный срок налоговой декларации наступает независимо от фактов полной и своевременной уплаты либо переплаты того налога, по которому подается соответствующая налоговая декларация;

5) отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах

Субъективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 119 НК РФ, - умысел либо неосторожность. При этом форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет.

Непредставление налоговой декларации в течение не более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации влечет взыскание с налогоплательщика штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления декларации, но не более 30% такой суммы и не менее 100 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ).

Непредставление налоговой декларации в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации влечет взыскание с налогоплательщика штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, плюс 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня (п. 2 ст. 119 НК РФ).

Однако, если сумма налогов, подлежащих уплате по итогам конкретного налогового периода, равна нулю, штраф за непредставление налоговой декларации взыскивается в размере 100 руб вне зависимости от того, по какому пункту ст. 119 НК РФ привлекается к ответственности правонарушитель .

***Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.***

Статья 120 НК РФ предусматривает ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения.

Объектом данного налогового правонарушения является организация учета юридическими лицами - налогоплательщиками (плательщиками сборов) доходов и расходов, а также объектов налогообложения.

Общие принципы организации учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения определены в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" [[6]](#footnote-6)(в ред. от 30 июня 2003 г. N 86-ФЗ). Согласно ст. 1 данного Закона бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В последнее время наряду с бухгалтерским учетом начинает формироваться и налоговый учет, задача которого состоит в полном и всестороннем отражении доходов и расходов, а также объектов налогообложения. Несоблюдение организацией правил ведения налогового учета влечет ответственность по ст. 120 НК РФ.

Субъектами налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 120 НК РФ, являются только организации - налогоплательщики или плательщики сборов.

Объективная сторона правонарушения состоит в грубом нарушении правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, под которым понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур или 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.

Применительно к данному налоговому правонарушению законодатель не указывает, в какой форме вины может выражаться его субъективная сторона. Следовательно, форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет, и его субъективная сторона будет считаться сформированной вне зависимости от того, допущено грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения умышленно или по неосторожности.

Статья 120 НК РФ включает в себя три пункта. Пункт 1 закрепляет общий состав рассматриваемого налогового правонарушения (грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода) и предусматривает взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб.

Пункты 2 и 3 закрепляют квалифицированные составы рассматриваемого налогового правонарушения.

Пункт 2 ст. 120 НК РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода. В таком случае предусматривается более суровая ответственность, а именно 15 тыс. руб.

Пункт 3 ст. 120 НК РФ в качестве квалифицирующего признака предусматривает негативные последствия в виде занижения налоговой базы. Данное налоговое правонарушение имеет дополнительный объект - налоговые доходы бюджетов государства или муниципальных образований и влечет взыскание штрафа в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

При применении п. 3 ст. 120 НК РФ следует иметь в виду, что предусмотренный им состав налогового правонарушения недостаточно разграничен с составом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ ("Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)"). При этом п. 2 ст. 108 НК РФ закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного налогового правонарушения.

В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, налоговым органам и судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное правонарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в п. 3 ст. 120 НК РФ, то организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ[[7]](#footnote-7).

***Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора).***

Статья 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога или сбора в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия). Объектом данного налогового правонарушения являются налоговые доходы бюджетов государства или муниципальных образований.

Субъектами правонарушения являются налогоплательщики и плательщики сборов, то есть организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ч. 1 ст. 19 НК РФ).

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти.

Согласно ст.52 НК РФ налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. При неправомерном занижении налоговой базы, ином неправильном исчислении налога (сбора) или других неправомерных действиях (бездействии) налогоплательщика (плательщика сбора) он привлекается к ответственности по ст. 122 НК РФ.

Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, указанного в ст. 122 НК РФ, состоит в неправомерном деянии (действии или бездействии), результатом которого является неуплата или неполная уплата сумм налога или сбора. Состав данного правонарушения - материальный, поэтому для привлечения налогоплательщика (плательщика сбора) к ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) необходимо установить:

- неправомерное деяние - занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога (сбора) или другое неправомерное действие (бездействие);

- негативный результат - неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора);

- причинную связь между этими деянием и негативными последствиями.

Субъективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 122 НК РФ, может выражаться как в форме неосторожности (п. 1 ст. 122 НК РФ), так и в форме умысла (п. 3 ст. 122 НК РФ). Причем умысел является в данном случае квалифицирующим признаком деяния.

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора). Здесь предполагается, что противоправные деяния совершены по неосторожности.

Те же деяния, но совершенные умышленно (квалифицированный состав), влекут более суровую ответственность - штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора).

#### 1.2 Ответственность за «неналоговые» правонарушения в сфере налогообложения

***Неявка либо уклонение от явки, а также неправомерный отказ от дачи показаний либо дача заведомо ложных показаний лицом, вызываемым в качестве свидетеля.***

Статья 128 НК РФ предусматривает ответственность лица, вызываемого в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, за неявку либо уклонение от явки без уважительных причин, а также за неправомерный отказ от дачи показаний либо дачу заведомо ложных показаний.

Объектом налогового правонарушения, указанного в ст. 128 НК РФ, является установленный НК РФ порядок осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля.

Субъектами данного правонарушения могут быть только физические лица. В соответствии с п. 1 ст. 90 НК РФ при проведении мероприятий налогового контроля налоговые органы имеют право вызывать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. При этом физическое лицо, вызываемое в качестве свидетеля, не вправе отказаться от такого вызова без уважительных причин.

К последним, в частности, могут быть отнесены: болезнь, препятствующая даче показаний; призыв на краткосрочные военные сборы; торжественное (скорбное) событие в жизни свидетеля и т.п.

***Отказ эксперта, специалиста и переводчика от участия в проведении налоговой проверки в сфере налогообложения, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода***

Статья 129 НК РФ предусматривает ответственность эксперта, специалиста и переводчика за отказ от участия в проведении налоговой проверки, а также за дачу экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода. Объектом данного налогового правонарушения является установленный НК РФ порядок осуществления налоговыми органами мероприятий налогового контроля.

Субъектами правонарушения являются лица, привлекаемые для участия в налоговой проверке в качестве экспертов, специалистов или переводчиков.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного в п. 1 ст. 129 НК РФ, выражается в противоправном бездействии - отказе эксперта, специалиста или переводчика от участия в проведении налоговой проверки. Отказ может быть заявлен в любой форме (как письменной, так и устной), главное, чтобы он был прямым и недвусмысленным. Однако необходимо учитывать, что отказ эксперта от дачи заключения не может расцениваться в качестве налогового правонарушения, если предоставленные эксперту материалы являются недостаточными или если эксперт не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (п. 5 ст. 95 НК РФ).

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного в п. 2 ст. 129 НК РФ, напротив, характеризуется неправомерными действиями - дачей экспертом заведомо ложного заключения или осуществлением переводчиком заведомо ложного перевода.

Заведомо ложное заключение эксперта или заведомо ложный перевод состоят в намеренно неправильном изложении фактов, неверной оценке и выводах, которые не только не соответствуют действительности (полностью или в какой-то части), но и способны повлечь за собой необъективность результатов всей налоговой проверки. Субъективная сторона правонарушения - умысел.

Отказ эксперта, специалиста или переводчика от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб.Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб.

***Неправомерное несообщение сведений налоговому органу***

Статья 129.1 НК РФ предусматривает ответственность за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Объектом данного налогового правонарушения является информационное обеспечение деятельности налоговых органов как одно из важнейших условий осуществления эффективного налогового контроля. В целях формирования полной и достоверной информации, необходимой для осуществления мероприятий налогового контроля, НК РФ содержит ряд норм, обязывающих тех или иных лиц представлять налоговым органам определенные сведения.

Субъектом правонарушения является достаточно широкий круг лиц (в основном, организаций), не являющихся налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами. Аналогичные деяния налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов образуют самостоятельный состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 126 НК РФ.Таким образом, для определения круга субъектов правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 129.1 НК РФ, необходимо определить, на кого, помимо налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, НК РФ возлагает обязанность сообщать налоговым органам те или иные сведения.

Объективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 129.1 НК РФ, заключается в том, что лицо, обязанное сообщать налоговым органам определенные сведения, неправомерно не сообщает эти сведения либо сообщает их несвоевременно. Субъективная сторона налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 129.1 НК РФ, может характеризоваться как умыслом, так и неосторожностью.

При этом форма вины в данном случае на квалификацию деяния не влияет. Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб. (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, влекут взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. (п. 2 ст. 129.1 НК РФ).

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

Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ гл. 16 НК РФ была дополнена ст. 129.2, предусматривающей ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса. Начало действия данной статьи - 1 января 2007 г. Объектом налогового правонарушения, предусмотренного в ст. 129.2 НК РФ, является установленный НК РФ порядок регистрации объектов налогообложения налогом на игорный бизнес.

Субъектами правонарушения являются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. Таким образом, объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного в ст. 129.2 НК РФ, может выражаться в двух формах. Во-первых, в занятии игорным бизнесом без подачи в налоговый орган заявления о регистрации объектов налогообложения (изменении их количества). Во-вторых, в подаче в налоговый орган заявления, содержащего заведомо ложные сведения.Субъективная сторона правонарушения - умысел.

Нарушение порядка регистрации в налоговых органах объектов игорного бизнеса либо порядка регистрации изменений количества данных объектов влечет взыскание штрафа в 3-кратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Те же деяния, совершенные более одного раза, влекут взыскание штрафа в 6-кратном размере ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения.

Таким образом, отдельным видам налоговых правонарушений посвящена глава 16 Налогового кодекса РФ "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение". Эта глава содержит 13 статей, предусматривающих 25 составов налоговых правонарушений, за совершение которых на виновное лицо может быть возложена ответственность.

## Заключение

Цель курсового исследования достигнута путём реализации поставленных задач. В результате проведённого исследования по теме «Понятие и виды ответственности за правонарушения в сфере налогообложения» можно сделать ряд выводов.

Теория права еще не определила место ответственности за совершение налоговых правонарушений (налоговой ответственности) в системе видов юридической ответственности. В современном налоговом законодательстве, где основополагающим нормативным актом является Налоговый кодекс РФ, отсутствует нормативное определение налоговой ответственности и это является одной из причин дискуссионности этого вопроса. Однако анализ норм Налогового кодекса РФ позволяет определить этот вид ответственности следующим образом.

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

Очевиден, однако, тот факт, что ответственность за налоговые правонарушения соответствует всем основным признакам юридической ответственности и при этом имеет ряд специфических, только ей присущих особенностей.

В качестве меры ответственности за налоговые правонарушения Налоговый кодекс РФ называет налоговую санкцию, которая устанавливается и применяется только в форме штрафа. Таким образом, налоговое правонарушение в отличие от административного проступка не может повлечь применения таких мер ответственности, как предупреждение, конфискация, исправительные работы и т.д.

Отдельным видам налоговых правонарушений посвящена глава 16 Налогового кодекса РФ "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение". Эта глава содержит 13 статей, предусматривающих 25 составов налоговых правонарушений, за совершение которых на виновное лицо может быть возложена ответственность.

## Библиографический список литературы

1. Кодекс РФ «Об административных нарушениях» от 30 декабря 2001 года N 195-ФЗ
2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ(в ред. Федерального закона от 17.05.2007 N 84-ФЗ).
3. Федеральный закон от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования.
4. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (в ред. Федерального закона от 30 июня 2003 г. N 86-ФЗ).
5. Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004г. N 110 "О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (в ред. Постановления Правительства РФ от 30 декабря 2005 г. N 847.
6. Постановление ВАС РФ от 28 февраля 2001г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ" // Вестник ВАС РФ. -2001.- N 7.
7. Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации // Правоведение. 2001. N 5. С. 54 - 63.
8. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. -М.: ТК Велби, изд-во "Проспект", 2005.
9. Налоговое право Россини в вопросах и ответах. Учебное пособие / Под общей редакцией доктора юридических наук, профессора А.А. Ялбулганова.
10. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Уч. пособие. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Юрайт-Издат, 2005.
11. Худолеев В. В. Налоги и налогообложение Учебное пособие - М.: ФОРУМ; ИНФРА-М, 2005.

1. Статья введена Федеральным законом от 27 июля 2006 г. N 137-ФЗ "О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования". Начало действия - 1 января 2007 г. [↑](#footnote-ref-1)
2. Белошапко Ю.Н. Правонарушение и ответственность в финансовом и налоговом праве Российской Федерации // Правоведение. 2001. N 5. С. 54 - 63. [↑](#footnote-ref-2)
3. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (постатейный) / Под ред. А.Н. Козырина. -М.: ТК Велби, изд-во "Проспект", 2005. С. 523. [↑](#footnote-ref-3)
4. Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004г. N 110 "О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей" (в ред. Постановления Правительства РФ от 30 декабря 2005 г. N 847. [↑](#footnote-ref-4)
5. п. 40 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации". [↑](#footnote-ref-5)
6. СЗ РФ. 1996. N 48. Ст. 5369. [↑](#footnote-ref-6)
7. п. 41 Постановления ВАС РФ от 28 февраля 2001г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ" // Вестник ВАС РФ. 2001. N 7. [↑](#footnote-ref-7)