РОСТОВСКАЯ ГОСУДАРСТВЕННАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ АКАДЕМИЯ

ЮРИДИЧЕСКИЙ ФАКУЛЬТЕТ

КАФЕДРА ФИНАНСОВОГО ПРАВА И НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

## ФИНАНСОВО-ПРАВОВАЯ САНКЦИЯ

Курсовая работа

студента III курса

дневного отделения 634 гр

СОЛОМАХИНА М.В.

Научный руководитель –

старший преподаватель

РУКАВИШНИКОВА И.В.

Дата сдачи курсовой работы:

Дата защиты:

Оценка:

# Ростов-на-Дону

1998

**ПЛАН.**

**Финансово-правовая санкция.**

1. Финансово-правовая санкция как вид юридической ответственности.

2. Механизм применения финансово-правовых санкций.

3. Судебное обжалование неправомерности применения финансово- правовых санкций.

4. Финансово-правовые санкции, применяемые в административном порядке.

# **Финансово-правовые санкции.**

# *Ни один американец в своей жизни*

# *не может избежать двух вещей:*

# *смерти и ….налогов.*

# Современное государство является государством налоговым. Оно устанавливает налоги и стремится обеспечить их сбор, используя при этом соответствующую систему контроля. Но современное государство должно быть одновременно и правовым государством. Если установленные правовые нормы игнорируются или исполняются ненадлежащим образом, то государство вправе применить к нарушителям меры принуждения.

На протяжении десятилетий в США эффективно работает машина, имя которой --- налоговая система. К ответственности за неуплату налогов могут привлекать даже «крестных отцов». Но Россия --- это не Америка. Здесь действуют свои законы (как правовые, так и жизненные). Хочется верить, что когда-нибудь в России будет отлажена система, не уступающая в эффективности налоговым системам ведущих мировых держав.

# **Финансовые санкции**

В российском законодательстве появился термин «финансо­вая ответственность» («меры финансовой ответственности»). Она выражается в разных формах денежных взысканий, среди которых важное место занимают финансовые санкции.

***Финансово-правовые санкции*** — это применение уполно­моченными на то государственными органами и их должнос­тными лицами к налогоплательщикам (юридическим и физи­ческим лицам) за совершение налогового правонарушения в установленном административными и финансово-правовыми нормами порядке мер государственного принуждения, выража­ющихся в денежной форме и перечисляемых в бюджет, с целью обеспечения общественных и государственных финансовых интересов, возмещения недополученных бюджетом и внебюд­жетными фондами денежных поступлений, а также наказания нарушителей. Таким образом, применение финансовых санкций влечет для виновных в совершении налоговых нарушений наступление обременительных последствий имущественного и морального характера.

В соответствии с действующим законодательством, регули­рующим налоговые правоотношения, соблюдение порядка уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответствен­ности. К практике арбитражных судов имеют отношение только вопросы применения так называемой финансовой ответ­ственности.

К сожалению, порядок применения финансовой ответ­ственности в законодательстве должным образом не урегу­лирован, и это порождает на практике целый ряд вопросов. Первый касается правовой природы финансовой ответственности. Как известно, ответственность подразделяется на виды по предмету и методу регулирования. Финансовая ответственность выделена в законодательстве как самостоятельная и обладает рядом специфических особенностей, но по предмету и методу регулирования она является разновидностью административной. К вопросам применения финансовой ответственности можно отнести и вопросы, связанные с действием закона во времени. В соответствии со ст. 54 Конституции Российской Федерации закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет. Следовательно, при применении финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства необходимо руководствоваться законодательным актом, определяющим основания ее применения на момент совершения правонарушения. Правда, может возникнуть вопрос об обратной силе закона. Установлено, что, если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, то применяется новый закон.

Налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных Законом[[1]](#footnote-1) случаях несет финансовую ответственность в виде:

1) взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении — соответствующей суммы и штра­фа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором или решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной сумм дохода (прибыли);

2) штрафа в размере 10% от причитающихся к уплате сумм налога за последний отчетный квартал, непосредственно пред­шествующий проверке, по каждому из следующих видов нару­шений:

* отсутствие учета объектов налогообложения;
* ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшим за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период не менее чем на 5% от причитающейся к уплате суммы налога за последний отчет­ный квартал;

— непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налога;

3) взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,7% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени. Взыскание пени, по мнению законодателя, не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности. Пеня — вид финансовой ответственности. Она может быть также взыскана с налогопла­тельщика — юридического лица в бесспорном порядке. Пеня начисляется только на выявленные задержанные сум­мы налогов, начиная с установленного срока уплаты. При взыскании недоимки в судебном порядке начисление пени прекращается со дня вынесения судом решения об изъятии имущества недоимщика (об обращении взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от других лиц);

4) других санкций, предусмотренных законодательными ак­тами: ст. 13 Закона Российской Федерации «Об основах налого­вой системы в Российской Федерации»

К юридическим и физическим лицам, освобожденным от уплаты налога, виды ответственности, предусмотренные ст. 13 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федера­ции» по данному налогу, не применяются. Дополнительно начисленные суммы налогов по результатам счетных проверок уплачиваются в срок, когда они должны были быть уплачены при правильном исчислении налога в проверяе­мом периоде. Если суммы налогов начисляются в результате камеральных проверок, то пеня начисляется по истечении 10-дневного срока со дня, установленного для представления отчетности в налоговый орган. В случае совпадения срока уплаты с выходным (праздничным) днем, пеня начисляется начиная со второго рабочего дня после выходного (праздничного) дня.

Днем уплаты считается:

— день внесения денежных средств в соответствующий банк (иное финансово-кредитное учреждение) при уплате наличны­ми деньгами;

— день внесения денежных средств на почту или в банк (иное финансово-кредитное учреждение) при переводе денег по почте или через банк (иное финансово-кредитное учреждение);

— день списания банком (финансово-кредитным учреждени­ем) платежа со счета плательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий счет при перечислении сумм платежа со счета плательщика в банке (ином кредитном учреждении).

При выявлении сокрытых от налогообложения доходов пред­приятий, организаций и физических лиц, занимающихся пред­принимательской деятельностью нало­говые органы применяли меры финансовой ответственности в размере, превышающем в три раза размеры штрафов, установ­ленных п. 1 ст. 13 Закона «Об основах налоговой системы в Российской федерации». Сокрытие доходов и их занижение с точки зрения юридиче­ского состава налогового правонарушения являются различны­ми понятиями: в первом случае очевиден умысел налогопла­тельщика, а во втором он может отсутствовать либо быть недостаточно четко выраженным. На практике занижение дохо­дов чаще происходит по неосторожности налогоплательщиков (например, в результате неправильного отнесения расходов на себестоимость продукции). Однако, как известно, неосторожность также представляет собой форму вины. Поэтому в данном случае можно говорить об ответственности налогоплательщика за занижение дохода.

В качестве примеров финансовых санкций можно привести также:

---взыскание в федеральный бюджет с банков и иных кредитных учреждений полученного дохода при задержке исполнения поручений налогоплательщиков на перечисление налогов в бюджет и использовании неперечисленных сумм налогов в качестве кредитных ресурсов (ч. 3 ст. 15 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»;

---наложение штрафа в размере 10% суммы налога, подлежаще­го взысканию, на предприятия, учреждения и организации при нарушении установленного порядка перечисления подоходного налога с физических лиц (ст. 22 Закона «О подоходном налоге с физических лиц»).

Меры финансовой ответственности применяются при несо­блюдении условий работы с денежной наличностью, а также несоблюдении порядка ведения кассовых операций в Россий­ской Федерации предприятиями, учреждениями, организация­ми и физическими лицами, осуществляющими предпринима­тельскую деятельность без образования юридического лица:

— за осуществление расчетов наличными денежными сред­ствами с другими предприятиями, учреждениями и организаци­ями сверх установленных предельных сумм — штраф в дву­кратном размере суммы произведенного платежа;

— за неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности—штраф в трехкратном размере неоприходованной суммы;

— за несоблюдение действующего порядка хранения свобод­ных денежных средств, а также за накопление в кассах налич­ных денег сверх установленных лимитов — штраф в трехкрат­ном размере выявленной сверхлимитной кассовой наличности.

*Субъектами финансовой ответственности* могут быть юри­дические лица (в некоторых случаях — и их филиалы), гражда­не-предприниматели, а также физические лица, являющиеся плательщиками налогов, по которым применяются меры ответ­ственности в соответствии с законодательными актами, регули­рующими порядок их уплаты.

Порядок применения финансовых санкций.

Налоговое законодательство устанавливает порядок и сроки применения финансовых санкций. Для юридических лиц преду­смотрен бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством. С физических лиц взыскание этих сумм производится в судебном порядке. Вместе с тем должно считаться правовой аксиомой, что бесспор­ное взыскание задолженности по обязательствам собственни­ков перед государством, в том числе по платежам в бюджет, допускается лишь в случаях, предусмотренных законодатель­ными актами Российской Федерации.

Весьма важным на практике является вопрос о выяснении всех обстоятельств совершения налогового правонарушения. При квалификации действия налогоплательщика, при рассмот­рении дела о налоговом правонарушении и принятии решения по делу налоговым органам необходимо руководствоваться установленными традиционными принципами юридического процесса (например, объективная истина, полнота исследования материалов и документов, учет всех обстоятельств дела, соблю­дение правил оценки собранных по делу доказательств).

Взыскание недоимки с юридических и физических лиц обра­щается на полученные ими доходы, а в случае отсутствия таковых — на имущество этих лиц. На имущество взыскание обращается во внесудебном порядке через судебных исполните­лей народных судов по месту нахождения имущества. При этом важно учитывать требования, которые предусмотрены Положе­нием о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей. В случае, когда бесспорный порядок списания применяется к суммам, которые не должны быть взысканы в таком порядке, эти средства подлежат возврату собственника без оценки обстоятельств, явившихся основанием для осуществлен­ного списания средств.

Бесспорный порядок списания средств применяется в отно­шении граждан-предпринимателей. Граждане-предпринимате­ли имеют специальное разрешение на занятие предпринима­тельской деятельностью, хотя и не обладают обособленным имуществом, используемым для осуществления предпринима­тельской деятельности. Однако по своему статусу они остаются физическими лицами. Поэтому взыскание с них указанных сумм должно осуществляться в порядке, предусмотренном для физи­ческих лиц, т. е. в судебном порядке. В соответствии со ст. 22 и 29 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федера­ции споры о взыскании с граждан-предпринимателей недоимок и применении финансовых санкций за нарушение налогового законодательства подведомственны арбитражным судам.

В случае отсутствия у граждан-предпринимателей расчетного счета или денежных средств на нем исполнение приказа арбитражного суда о взыскании с него соответствующих сумм производится в порядке, предусмотренном ГК РФ: судебный исполни­тель посылает должнику предложение о добровольном исполне­нии решения в срок до пяти дней, а по истечении данного срока — принудительно исполняет решение.

*Мерами принудительного исполнения решения являются:*

1) обращение взыскания на имущество должника путем наложения ареста и продажи имущества;

2) обращение взыскания на заработную плату, пенсию, сти­пендию и иные источники доходов должника;

3) обращение взыскания на денежные суммы и имущество должника, находящиеся у других лиц;

4) изъятие у должника и передача взыскателю определенных предметов, указанных в решении суда.

В последнее время во взаимоотношениях между налогопла­тельщиками и налоговыми органами наблюдается тенденция усиления полномочий последних по взысканию недоимок и применению штрафных санкций.

Одним из примеров можно назвать предоставление налого­вым инспекциям прав на обращение взыскания на дебиторскую задолженность налогоплательщиков. К плательщикам налогов могут применяться меры бесспорного взыскания недоимки по платежам в бюджет в виде обращения взыскания на суммы, причитающиеся недоимщику от его деби­торов.

Государственная налоговая служба, Министерство финан­сов и Центральный банк Российской Федерации утвердили 1 марта 1994 г. «Порядок взыскания недоимки по платежам в бюджет в виде обращения взысканий на суммы, причитающиеся недоимщику от его дебиторов». Согласно этому нормативному акту каждое предприятие, учреждение, организация независи­мо от форм собственности должны вести учет просроченной дебиторской задолженности и составлять ежеквартально пере­чень предприятий-дебиторов с указанием суммы дебиторской задолженности, в том числе и просроченной. Предприятие-недоимщик представляет в налоговый орган по месту его регист­рации:

1) перечень предприятий-дебиторов, подписанный руководи­телем предприятия и главным бухгалтером;

2) заявление на взыскание платежей в бюджет с дебитора (дебиторов) на сумму недоимки, но не превышающую сумму просроченной дебиторской задолженности;

3) акт выверки суммы просроченной дебиторской задолжен­ности или другой документ, заменяющий акт, подписанный руководителем и главным бухгалтером как предприятия недо­имщика, так и предприятия-дебитора.

После проверки налоговыми органами способности предпри­ятия-дебитора произвести расчеты по платежам в бюджет предприятия-недоимщика в счет просроченной дебиторской задолженности налоговая инспекция выписывает инкассовое поручение (распоряжение) на бесспорное взыскание сумм, при­читающихся недоимщику по его платежам в бюджет от его дебитора в размере, не превышающем суммы недоимки по платежам в бюджет, начисленных штрафов и пени за несвое­временное перечисление платежей в бюджет недоимщиком.

В случае отказа предприятия-недоимщика представить в налоговый орган заявление на взыскание платежей в бюджет с дебитора (дебиторов) на сумму недоимки налоговый орган по месту нахождения предприятия-недоимщика вправе по соб­ственному усмотрению установить наличие просроченной деби­торской задолженности на предприятии-недоимщике и произ­вести списание средств с предприятия-дебитора в бесспорном порядке, уведомив об этом предприятие-недоимщика.

Закон использует понятие «налоги» для обозначения не только налогов как таковых, но и сборов, пошлин и других обязатель­ных платежей. Поэтому финансовая ответственность может применяться при наличии соответствующих оснований в отношении всех налогов, сборов, пошлин и других обязательных платежей, которые включены законодательством в налоговую систему России.

В бесспорном порядке подлежит взысканию штраф, налага­емый органами федерального казначейства на банки или иные финансово-кредитные учреждения в случаях несвоевременного зачисления ими средств, поступивших в доход федерального бюджета. Орга­ны казначейства могут вносить в Центральный банк Российской Федерации представления о лишении соответствующих банков и иных финансово-кредитных учреждений лицензий на совер­шение банковских операций.

Взыскание сумм санкций осуществляется органами налого­вой службы России в трехдневный срок по представлению органов казначейства. Суммы санкций зачисляются соответственно в доход феде­рального бюджета или в государственные (федеральные) вне­бюджетные фонды. Взыскание сумм санкций осуществляется органами Государ­ственной налоговой службы Российской Федерации в трехднев­ный срок по представлению органов казначейства.

Применение в качестве санкции взыскания суммы сокрытой (заниженной) прибыли (дохода) не означает уплаты налогопла­тельщиком налога с указанной суммы. Уплата налога с этой суммы возможна только после ее включения в бухгалтерскую отчетность в качестве прибыли прошлых лет и обложения налогом по соответствующей ставке.

Действующее налоговое законодательство устанавливает и сроки давности применения мер финансовой ответственности. Срок давности по претензиям, которые предъявляются к физи­ческим лицам по взысканию налогов в бюджет, составляет три года. Бесспорный порядок взыскания недоимок по налогам с юридических лиц может быть применен в течение шести лет с момента образования недоимки.

Предоставление в соответствии с законодательством Россий­ской Федерации финансовыми органами отсрочек и рассрочек платежей в бюджет производится в пределах текущего года и на срок не более шести месяцев. Отсрочки и рассрочки платежей по налогам в федеральный бюджет могут предоставляться только при наличии подтверждения о ранее предоставленных льготах по налоговым платежам в нижестоящие бюджеты.

Крайне интересным представляется вопрос о бесспорности взыскания штрафов и недоимок с юридических лиц.

Конституционный суд РФ пришел к выводу, что ст. 35 Конституции РФ (части 2 и 3) распространя­ется на юридические лица в той степени, в какой это право по своей природе может быть к ним применимо. Напомним, что указанные конституционные нормы помещены в главе, по­священной правам и свободам гражданина. Сама же норма гласит: «Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принуди­тельное отчуждение имущест­ва для государственных нужд может быть произведено толь­ко при условии предваритель­ного и равноценного возмеще­ния». В ходе судебного заседа­ния возможность и допусти­мость применения ст. 35 Кон­ституции к юридическим лицам обсуждались довольно долго и весьма подробно. Аргументы в пользу того, что данную норму следует распространять на лю­бых собственников, можно из­ложить, доказывая по принци­пу от обратного. Конституция Российской Федерации не упо­минает понятия «юридическое лицо» специально и отдельно от физических лиц. Если, руко­водствуясь этим, считать, что права и свободы юридических лиц не подлежат конституцион­ной защите, то придется допус­тить, что в правовом поле на­шего государства существуют некоторые сегменты, не подпа­дающие под конституционное регулирование, а это будет на­рушать указание Конституции РФ о том, что она действует на всей территории РФ и является высшим по юридической силе актом (ст. 4).

В этом смысле вполне поня­тен вывод суда о том, что при­менение к гражданам бесспор­ного порядка взыскания при­читающихся платежей в бюд­жет нарушало бы их конститу­ционные права. В той же степени это нарушает права юри­дических лиц.

Конституционный Суд сделал вывод о том, что взыс­кание суммы сокрытого налога и различных видов штрафов носит карательный характер и является наказанием за нало­говое правонарушение. При не­согласии налогоплательщика с этим штрафом, а речь идет, по существу, о двойном штрафе, он не может взыскиваться в бесспорном порядке. Это поло­жение, закрепленное в поста­новлении КС РФ, обладает ог­ромной ценностью. Конститу­ционный Суд совершенно спра­ведливо отметил разную пра­вовую природу сумм, взыски­ваемых с налогоплательщика в случаях обнаружения недоим­ки. Чаще всего эти суммы со­ставляют:

а) недоимки, т. е. платеж, подлежащий уплате налого­плательщиком;

б) пеня, начисляемая на эту сумму недоимки по ставке 0,3% за каждый день про­срочки;

в) сумма скрытого от нало­гообложения дохода, на осно­ве которого рассчитывается недоимка;

г) штраф в размере скрыто­го дохода.

Нетрудно заметить, что в случае налоговых правонару­шений государство в лице его органов применяет несколько видов имущественной ответст­венности за одно правонару­шение. А если еще вспомнить, что, кроме имущественной от­ветственности юридических лиц, речь может одновременно идти и об административной или даже уголовной ответст­венности физических лиц, то состав налогового правонару­шения будет очень сложно кон­струировать и обосновывать.

В этом смысле вывод о не­конституционности бесспорно­го взыскания штрафов и иных такого рода сумм очень цен­ный. Во-первых, этим выводом можно воспользоваться для оспаривания конституционнос­ти взыскания иных штрафов в случае бесспорного списания. Во-вторых, это положение яв­ляется основополагающим для оценки правовой природы взы­скания иных сумм. Но вначале небольшое обоснование сде­ланного вывода.

В налоговом законодательст­ве предусматривается бесспор­ное взыскание как сумм недо­имок, так и штрафов и иных фи­нансовых санкций. При этом законодатель не обратил внима­ния на разную правовую приро­ду взыскиваемых сумм. Дело в том, что недоимка является суммой, которую обязан упла­тить налогоплательщик в силу сложившегося правоотноше­ния. Это как долг предпринима­теля или иного лица, обязанно­го платить налоги. Взыскивае­мые же штрафы и финансовые санкции — это уже не денеж­ный долг, а мера юридической ответственности, применяемой от имени государства. В соот­ветствии с общими правилами и принципами хозяйственного оборота, развивающими конституционные нормы о праве на судебную защиту и юридичес­кую помощь (ст. 46 и 48 Консти­туции России), для применения мер юридической ответствен­ности, тем более воздействую­щих на имущественную сферу, необходимо анализировать на­личие оснований возложения ответственности. Такой анализ может происходить только в процессе осуществления право­судия, которое призвано уста­новить не только факт неплате­жа, но и наличие иных основа­ний ответственности: противо­правного поведения, причинен­ного ущерба, причинной связи, вины налогоплательщика. Именно на основании анализа этих обстоятельств можно вы­нести решение о возможности возложения ответственности и ее объеме.

В этой связи нуждается в обсуждении близкий к анализи­руемому вывод о конституцион­ности взыскания пени как ком­пенсации потерь государствен­ной казны в результате недопо­лучения налоговых сумм. Труд­но понять и изложить логику, в силу которой принимается во внимание только одно свойство взыскиваемой пени, ее право­вая природа. Известно, что тер­мином «пеня» обозначается один из видов финансовой от­ветственности, на что указыва­ют практически все специалис­ты по финансовому и налогово­му праву. В этом смысле пеня по своей правовой природе со­вершенно одинакова с взыски­ваемыми штрафами и иными мерами имущественной ответ­ственности.

Разумеется, пеня, как и лю­бая иная мера имущественной ответственности, выполняет наряду с карательной и компен­сирующую функцию. Она ком­пенсирует те убытки в виде упу­щенной выгоды, которую могло бы получить государство, если бы налог был уплачен вовремя. Но государство не коммерчес­кое юридическое лицо и налоги уплачиваются не для осуществ­ления предпринимательской деятельности. Поэтому при­знать пеню по правовому режи­му, равной сумме долга, невоз­можно ни с каких позиций — ни с публично-правовых, ни с част­но-правовых. У такого призна­ния есть только экономическое обоснование, состоящее в том, что реально взыскиваемые сум­мы в большей своей части как раз и состоят из этой пени, осо­бенно если недоимки обнаружи­ваются и взыскиваются по от­даленным периодам. Именно этим аргументом (стоимостью бесспорного взыскания) в боль­шей своей части пользовались представители государствен­ных служб в ходе судебного рассмотрения. Да еще ссылаясь при этом на то, что налоги — это те доходы государства, ко­торые направляются на выпла­ту пенсий и пособий. На совести авторов этих доводов остается их корректность, особенно если учесть, что в октябре 1996 года Государственная Дума отклони­ла проект закона об отчете за использование средств госу­дарственного бюджета в 1993— 1994 годах. В этой связи возникает вполне корректный вопрос: стоит ли тратить столь­ко сил на сбор налогов, которые уходят неизвестно куда и за ис­пользование которых государ­ство не в силах отчитаться? На этот вопрос Конституционный Суд не дал, да и не мог дать от­вета. Очевидно, налогопла­тельщикам нужно найти ответ самим.

Обжалование действий (актов) налоговых органов

и их должностных лиц о применении мер финансовой ответственности.

Порядок обжалования решений налоговых инспекций и их должностных лиц о применении мер финансовой ответственнос­ти является альтернативным: налогоплательщик может обра­титься за защитой своих прав и интересов в вышестоящую налоговую инспекцию (ст. 14 Закона Российской Федерации «О Государственной налоговой службе Российской Федерации») либо в суд. В соответствии со ст. 14 названного Закона жалобы предприятий любой организационно-правовой формы на дейст­вия должностных лиц государственных налоговых инспекций подаются в те государственные налоговые инспекции, которым они непосредственно подчинены. Жалобы рассматриваются и решения по ним принимаются не позднее одного месяца со дня поступления жалобы. Эти решения могут быть обжалованы в течение одного месяца в вышестоящие государственные нало­говые органы. В случае несогласия предприятия с решением руководства Государственной налоговой службы Российской Федерации оно может быть обжаловано этим предприятием в Высший Арбитражный Суд Российской Федерации.

Физические лица могут обращаться в суд в соответствии с Законом Российской Федерации «Об обжаловании в суд дейст­вий и решений, нарушающих права и свободы граждан» от 27 апреля 1993 г.

Арбитражному суду подведомственны дела по экономичес­ким спорам, в частности:

1) о признании акта налоговой инспекции недействительным. Актом налоговой инспекции признается акт счетной проверки в совокупности с решением начальника государственной налоговой инспекции или его заместителя о применении финансо­вых санкций. Если такое решение отсутствует, спор не подле­жит рассмотрению арбитражным судом. Решение о применении финансовых санкций должно иметь письменную форму. Поэто­му таким актом будет, например, подпись на платежном требо­вании на бесспорное списание денежных средств;

2) о возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми инспекциями в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований закона или иного нормативного пра­вового акта;

3) о признании не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке (ст. 22 АПК РФ).

В случаях, когда это предусмотрено федеральным законом, необходимо соблюдать вначале претензионный порядок урегу­лирования спора.

Требования о признании недействительными актов налого­вых инспекций могут заявляться в следующих случаях:

1) когда акт налоговой инспекции уже составлен, вынесено решение о применении финансовых санкций, но денежные суммы еще не взысканы;

2) когда истец хочет уменьшить размер государственной пошлины на случай, если ему откажут в удовлетворении иско­вых требований и, соответственно, он ее потеряет. При удовлет­ворении такого требования арбитражный суд может ограни­читься признанием акта налоговой инспекции недействитель­ным, а решение о возврате денежных средств не выносить. При признании акта недействительным налоговая инспекция долж­на возвратить списанные по нему суммы, а также прекратить взыскание, если часть сумм еще не списана. Если она этого не делает, то предприятие вправе вновь обратиться в арбитражный суд с требованием о возврате денежных сумм.

Требования о возврате денежных сумм, списанных налого­выми инспекциями в бесспорном порядке, могут заявляться в следующих случаях:

1) когда налоговая инспекция отказывается возвратить спи­санные суммы по уже признанному недействительным акту;

2) в случае списания денежных средств по акту счетной проверки;

3) когда акта налоговой инспекции вообще не имеется (напри­мер, при списании сумм, начисленных в результате камераль­ной проверки). В данном случае имеется только платежное требование на бесспорное списание средств, которое актом государственного или иного органа не является.

Практика показывает, что установленный порядок обжалова­ния незаконных действий государственных налоговых органов часто не обеспечивает реальной защиты прав и законных интересов предприятий.

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федера­ции (ст. 22) называет среди категорий споров, подведомствен­ных арбитражному суду, споры о возврате из бюджета денеж­ных средств, списанных в виде экономических (финансовых) санкций и по другим основаниям государственными налоговыми инспекциями и иными контролирующими органами в бесспор­ном порядке с нарушением требований законодательства. Выбор и применение соответствующего способа защиты зави­сят от множества факторов, в том числе от подходов арбитраж­ных судов к разрешению споров с участием налоговых органов. В связи с этим арбитражно-судебной практикой выработаны следующие положения:

1. Обжалование действий должностных лиц налоговых ин­спекций по принципу подчиненности не лишает предприятие права на защиту своих имущественных интересов в судебном порядке.

2. Взыскание сумм, полученных предприятием в результате совершения неуставной сделки, а также любых других сумм, не являющихся недоимкой по налогу либо финансовой санкцией, не может производиться налоговыми инспекциями в бесспорном порядке.

3. Налогоплательщик не освобождается от ответственности за нарушение налогового законодательства и в том случае, если это нарушение произошло по причине небрежности, неопытности или счетной ошибки соответствующих работников.

4. Повторным признается нарушение налогового законода­тельства, совершенное одним и тем же лицом в течение года после наложения взыскания за первое нарушение. В соответ­ствии со ст. 13 Закона «Об основах налоговой системы в Россий­ской Федерации» с налогоплательщика, повторно нарушившего налоговое законодательство, предусмотренный данной статьёй штраф взыскивается в двойном размере.

5. Пеня за просрочку уплаты обязательных платежей в бюджет начисляется только на сумму недоимки.

Названные способы защиты имущественных прав предпри­ятий от незаконных действий государственных налоговых инспекций, а именно: требования о возврате из бюджета не­законно списанных сумм либо о признании недействительными актов о применении к предприятию экономических (финансовых) санкций — могут быть использованы для защиты своих имущественных прав от незаконных действий и других контро­лирующих органов, которым предоставлено право применять к предприятиям такие санкции, списываемые в бесспорном по­рядке.

Судебный надзор за законностью административного при­нуждения представляет собой вид государственного кон­троля. В литературе по уголовному и гражданскому процессам в понятие «судебный надзор» вкладывается иной смысл. Во из­бежание путаницы следует уточнить, что речь идет о судебном надзоре за административной деятельностью. Его специфика состоит в том, что проверка законности действий осуществля­ется органом правосудия только в ходе разбирательства кон­кретных уголовных и гражданских дел в особом, процессуаль­ном порядке. Суды проверяют законность действий органов управления только при рассмотрении гражданских дел по жа­лобам (искам) и при рассмотрении уголовных дел. Суд не мо­жет провести проверку актов управления по своей инициати­ве. Отличие судебного надзора от контроля, осуществляемого органами управления, состоит и в том, что суд проверяет за­конность акта управления, а субъекты административной влас­ти проверяют и законность, и целесообразность действии. Субъекты контроля наделены широкими возможностями для реагирования на нарушения законности, а суд вправе только отменить или изменить незаконный акт, взыскать ущерб, вы­нести частное определение или возбудить уголовное дело. Над­зор является разновидностью контроля, он состоит в проверке только законности действий. Надзор — это контроль в узком смысле, его можно понимать как контроль за законностью.

За­коном закреплено право гражданина обращаться в суд с жалобой, если он считает, что «неправомерными действиями органа государственного уп­равления или должностного лица ущемлены его права». К актам, подлежащим судебному обжалованию, относятся коллегиальные и единоличные действия, в результате которых гражданин незаконно лишен возможности полностью или частично осуществить, право, которое предоставлено ему за­коном или иным нормативным актом; либо на гражданина незаконно возложена какая-либо обязанность.

Круг оснований обращения гражданина в суд установлен достаточно широкий, так как использован запретительный тип регулирования отношений. Можно обжаловать в суд лю­бые акты, за исключением тех, судебная жалоба на которые специальными нормами не допускается. Установлен ряд ма­териальных и процессуальных ограничений общего права на обжалование административных актов в суд. Во-первых, жа­лоба может быть подана только на действия органов государственного управления и должностных лиц. Следовательно, по общему правилу в суд нельзя обжаловать акты общественных органов, а также и тех государственных органов, которые не являются управленческими. Во-вторых, в судебном порядке не рассматриваются жалобы на незаконность нор­мативных предписаний. В-третьих, суд рассматривает только споры о законности управленческих действий, но не об их целесообразности. Как правило, органы государственного управления обладают свободой усмотрения, возможностью выбрать из ряда законных наиболее целесообразный гарант. Если, используя свои дискредиционные полномочия, субъект не вышел за пределы закона, то основания для обра­щения в суд нет.

Среди процессуальных ограничений прежде всего нужно назвать обязательность предварительного административного обжалования (административную преюдицию). Жалоба в суд может быть подана лишь после того, как акт управления был обжалован вышестоящему в порядке подчиненности органу или должностному лицу. Необходимое условие судеб­ного обжалования — гражданин не удовлетворен решением вышестоящего органа либо в месячный срок не получил от него ответа. Во-вторых, «жалоба может быть подана в суд гражданином, права которого нарушены, его представителем, а также по просьбе гражданина — надлежаще уполномоченным пред­ставителем общественной организации, трудового коллекти­ва». Жалобы в защиту третьих лиц, коллективные жалобы суды не принимают. В-третьих; установлен срок обращения в суд со дня получения отказа на административную жалобу. Это ог­раничение не является абсолютным, пропущенный по уважительной причине срок может быть восстановлен судом.

Судебное обжалование на основе специальных норм — еще одно исключение из судебного обжалования по общему праву. В установленных специальными нормами слу­чаях жалобы тоже направляются в суд, но процедуры их подачи и рассмотрения имеют ряд особенностей. Альтернативная подведомственность предусмотрена и для обжалования гражда­нами постановлений иных органов о наложении административного взыскания в виде штрафа. А если учесть, что штраф—наиболее часто используемая мера взыскания за административные проступки, то можно сказать, что обжалование административных взысканий чаще всего производится на основе правил об административной ответственности.

Финансовые санкции, применяемые в административном порядке.

Под административной ответственностью как вида юридиче­ской ответственности следует понимать применение в установ­ленном процессуальном порядке уполномоченными на то орга­нами и должностными лицами к правонарушителям мер адми­нистративного воздействия, сформулированных в каратель­ных (штрафных) и восстановительных санкциях администра­тивно-правовых норм, содержащее государственное и обще­ственное осуждение (порицание) как личности виновного в совершении административного проступка, так и совершенно­го им деяния, и выражающееся в отрицательных последствиях личностного, имущественного, организационного характера, которые нарушитель обязан претерпевать.

Административная ответственность не характеризуется та­кой строгостью и тяжестью санкций, как, например, уголовная ответственность; не влечет судимости, не создает тяжелых правовых последствий.

Нарушения налогового законодательства, влекущие адми­нистративные штрафы, можно классифицировать в зависи­мости от их субъектов. В соответствии с действующим зако­нодательством административной ответственности за соверше­ние налоговых нарушений подлежат должностные лица, граж­дане (физические лица) и предприятия, организации, учреж­дения.

Правонарушения, субъектами которых могут быть толь­ко должностные лица, связаны с определением объекта нало­гообложения, с постановкой и осуществлением бухгалтерского учета и отчетности, представлением документов, отражающих порядок исчисления и уплаты платежей в бюджет.

Если должностные лица предприятий-налогоплательщиков непосредственно виновны в совершении соответствующих нару­шений налогового законодательства, они подлежат ответствен­ности. Субъектом ответственности может быть руководитель предприятия-налогоплательщика. Он несет ответственность, например, за искажение отчета, составленного главным бухгал­тером либо каким-то иным лицом. Руководитель предприятия несет ответственность за органи­зацию бухгалтерского учета на предприятии. Руководитель обязан создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми подразделениями и службами, работниками предпри­ятия, имеющими отношение к учету, требований главного бух­галтера в части порядка оформления и представления докумен­тов для учета. Таким образом, руководитель подлежит ответ­ственности как за правонарушение, совершенное им непосред­ственно, так и в результате действий, совершенных подчинен­ными ему работниками.

Другим должностным лицом, которое может быть субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства, является главный бухгалтер. Положение о бухгалтерском учете и отчетности предусматривает ответственность главного бух­галтера за соблюдение общих методологических принципов бухгалтерского учета, договорной и финансовой дисциплины. Субъектами ответственности кредитно-финансовых учрежде­ний за нарушения налогового законодательства являются их должностные лица в ранге руководителей.

По сути действия (бездействие) юридического лица - это все­гда действия (бездействие) его работников, и именно их дей­ствиями обусловлено нарушение каких-либо обязанностей со стороны юридического лица. Однако применение мер финан­совой ответственности к предприятию не влечет за собой автоматического наложения административного взыскания но его должностных лиц, хотя во многих случаях, действительно, за совершение определенных действий ответственность возла­гается и но юридическое лицо, и на его должностных лиц. Но, тем не менее, составы административных правонарушений са­мостоятельны и не зависят оттого, были ли применены финан­совые санкции к юридическому лицу. Административная от­ветственность наступает только за те правонарушения, кото­рые прямо предусмотрены статьями КоАП РСФСР или других нормативных актов.

Руково­дители предприятий, в том числе банков, могут привлекаться к административной ответственности:

1) за нарушение порядка удержания и перечисления в бюджет подоходного налога

2) за нарушение порядка работы с денежной наличностью

3) за нарушение порядка открытия счетов

Статьей 15 Закона «Об основах налоговой системы» пре­дусмотрена ответственность руководителей банков за задер­жку исполнения налоговых платежных поручений клиентов, использование этих средств в качестве кредитных ресурсов, за непредставление данных о финансово-хозяйственных опе­рациях клиентов.

Кроме того, должностные лица предприятий могут нести ответственность за невыполнение требований органов нало­говой полиции и за нарушение таможенных правил.

Действия, перечисленные в этих нормативных актах, представ­ляют собой объективную сторону административного право­нарушения. Однако для привлечения какого-либо лица к админи­стративной ответственности должны быть соблюдены требова­ния закона о субъектах правонарушения и субъективной сторо­не (вине нарушителя).

Вопрос о субъектах ответственности считается одним из самых сложных. В законодательстве в одних случаях сказа­но, что ответственность несет руководитель предприятия, в других случаях субъектами ответственности названы долж­ностные лица. По мнению налоговых органов к ответствен­ности необходимо привлекать руководителя и главного бух­галтера.

Очевидно, что безоговорочно согласиться с таким подходом нельзя. Во-первых, четкого определения понятия «должностные лица» в административном законодательстве нет. Фактически оно в самом общем виде заимствуется из Уголовного кодекса, то есть под должностными лицами понимаются лица постоянно, временно или по специальному полномочию выполняющие орга­низационно-распорядительные и административно-хозяйственные обязанности. Во-вторых, в самом Кодексе об администра­тивных правонарушениях (ст. 15) содержится положение, что дол­жностные лица несут ответственность за правонарушения, свя­занные с несоблюдением установленных правил, обеспечение выполнения которых входит в их служебные обязанности. Та­ким образом, при привлечении к административной ответствен­ности какого-либо сотрудника предприятия необходимо выяс­нить круг и характер его служебных обязанностей. И только исходя из этого можно установить, является ли он должностным лицом и входит ли в его компетенцию обеспечение выполнения тех правил, которые нарушены.

Права и обязанности сотрудников предприятий оговаривают­ся прежде всего в трудовых договорах и должностных инструкциях. Компетенция руководителей в соответствии со статьей 53 ГК РФ определяется законом, иными правовыми актами и учредительны­ми документами. Кроме того, ГК предусматривает, что в акционер­ных обществах полномочия исполнительного органа могут пере­даваться по договору другой коммерческой организации или ин­дивидуальному предпринимателю. Бухгалтерский учет может осу­ществляться не штатным бухгалтером, а специализированной орга­низацией или соответствующим специалистом на договорных на­чалах. В таких случаях административная ответственность не мо­жет применяться в принципе, поскольку лица, оказывающие услуги по гражданско-правовому договору, не являются сотрудниками предприятия и не имеют служебных обязанностей.

Сказанное выше можно проиллюстрировать но одном про­стом примере. В филиале банка предприятию открыт расчет­ный счет без справки о постановке на учет в налоговой инспек­ции. Доверенностью банка и трудовым договором право при­нимать решения по вопросам открытия расчетных счетов пре­доставлено директору филиала. Соответственно, обязанность обеспечить выполнение порядка открытия счетов в донном фи­лиале лежит на директоре филиала, а не на руководителе бан­ка. Руководитель банка не может быть привлечен к ответствен­ности за это нарушение, потому что это не входит в его служеб­ные обязанности. Директор филиала в данном случае также не несет административной ответственности, так как субъектом этого правонарушения может являться только руководитель юридического лица или ин­дивидуальный предприниматель.

Что касается субъективной стороны, то в статье 10 КоАП сказано, что административное правонарушение - это проти­воправное виновное действие или бездействие, за которое законодательством предусмотрена административная ответ­ственность. Таким образом, вина нарушителя является обя­зательным условием ответственности.

Чаще всего это требование закона налоговыми органами игнорируется или бремя доказывания своей невиновности пе­рекладывается но нарушителя. Но согласно ст. 259 КоАП го­сударственные органы (должностные лица), рассматривающие дела об административных правонарушениях, обязаны уста­новить вину нарушителя, и в случае обжалования постановле­ния о наложении административного взыскания в суде обязан­ность доказать вину нарушителя лежит именно на них.

Из всех взысканий и санкций, установленных за совершение налоговых правонарушений, в качестве меры административно­го взыскания к физическим лицам может быть применен только штраф, который при этом не может быть заменен каким-либо другим административным взысканием. Должностные лица налоговой службы не вправе выносить предупреждение.

В последние годы произошли существенные перемены и в содержании института административного штрафа, размер ко­торого установлен в настоящее время не только в нормах КоАП РСФСР, но и в финансовом законодательстве.

Размер административного штрафа определяется теперь в величине, кратной минимальному размеру месячной оплаты труда (без учета районных коэффициентов), установленному законодательством Российской Федерации на момент окончания или пресечения правонарушения. Взыскиваемые суммы штрафов зачис­ляются в федеральный бюджет.

Граждане признаются субъектами нарушений налогового законодательства, состоящих в:

— нарушении законодательства о предпринимательской де­ятельности;

— занятии предпринимательской деятельностью, в отноше­нии которой имеется специальное запрещение;

— отсутствии ведения учета доходов или ведении его с нарушениями установленного порядка;

— непредставлении или несвоевременном представлении дек­лараций о доходах либо включении в декларацию искаженных данных.

Как должностные лица, так и граждане признаются субъек­тами правонарушений, выражающихся в неисполнении опре­деленных законных требований налоговых инспекций, связан­ных с обеспечением их эффективной деятельности:

— непредставлении налоговым инспекциям по их требованию предприятиями (включая банки и другие кредитно-финансовые учреждения) справок, документов, копий с них, касающихся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходи­мых для правильного налогообложения;

— отказе допустить должностных лиц налоговых инспекций при осуществлении своих полномочий к обследованию произ­водственных, складских, торговых и иных помещений предпри­ятий и граждан, используемых для извлечения доходов либо связанных с содержанием объектов налогообложения независи­мо от места их нахождения;

— невыполнении должностными лицами проверяемых нало­говыми инспекциями предприятий и гражданами требований об устранении выявленных нарушений законодательства о нало­гах и законодательства о предпринимательской деятельности;

— невыполнении решения налоговой инспекции о приоста­новлении операций предприятий и граждан по расчетам и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учрежде­ниях.

Ответственности за правонарушения этой подгруппы подлежат руководители и другие должностные лица предприятий-налогоплательщиков (за правонарушения, относящиеся к кредитно-финансовым учреждениям,— их руководители и другие должностные лица), а также граждане, в том числе иностранные, и лица без гражданства.

Штраф, определяемый в законе как финансовая санкция, по своей сути является мерой финансово-административного воз­действия, но формально не признается административным взыс­канием. Это придает штрафу ряд особенностей:

1) штраф налагается обязательно вместе со взысканием недоимки по налогам;

2) закон не предусматривает возможности освобождения от наложения штрафа по усмотрению органа, уполномоченного взыскивать недоимки и вместе с тем налагать штраф;

3) исключается также взыскание и обжалование постановле­ния о наложений штрафа в порядке производства по делам об административных правонарушениях.

Решения должностных лиц налоговых инспекций о взыскании недоимки по налогам и штрафа с граждан могут быть обжало­ваны лишь в судебном порядке. В отличие от этого постановле­ния о наложении штрафа как административного взыскания могут быть обжалованы в административном порядке или в районный (городской) народный суд, решения которого являют­ся окончательными.

С развитием рыночных отношений в Российской Федерации формируетсяновая система налогообложения**.** Принятые в течение последних пяти лет законодательные и иные норматив­ные акты о налогообложении устанавливают не только систему налогов в Российской Федерации, порядок их исчисления и уплаты, но и меры контроля за соблюдением норм налогового законодательства. Созданы и функционируют контрольно-над­зорные органы, призванные обеспечить режим законности в налоговой сфере.

Я считаю, что в России имеются предпосылки для построения правового государства с хорошо развитой экономикой, надежной и эффективной налоговой системой. Разразившийся экономический кризис, по моему мнению, должен стать тем фактором, который должен ускорить совершенствование налоговой системы. Государство без собственных денег – это не государство. Взять кредит в МВФ – в данной ситуации, может быть, единственный выход. Но платить все равно придется. К этому времени нужно поднимать промышленность, сельское хозяйство, малый и средний бизнес, совершенствовать налоговую систему.

**Список использованной литературы.**

1. И. Аксенова «Административная ответственность должностных лиц за налоговые правонарушения» // Гарант-Дон 1997 № 3

2. Д. Бахрах «Судебное обжалование незаконных действий органов государственного управления и должностных лиц» // Советская юстиция

1992 № 21-22.

3. И. Горский «О налоговой ответственности и не только налоговой» // ЭиЖ 1994 № 28.

4. А. Курбатов «Вопросы применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства».// Хозяйство и право. 1995 №№ 1,2.

5. М. Максимовский «Налоговые правонарушения- санкций не избежать» // ЭиЖ 1997 № 6.

6. О.Олейник «Лишить имущества может только суд» // ЭиЖ 1997 № 6.

7. С. Пепеляев «Наказать или обобрать?» // ЭиЖ 1994 №№ 25,26.

8. Финансовое право. Учебник под ред. Н.И Химичевой. М.,БЕК,1997.

**Список нормативной литературы.**

1. Конституция РФ.
2. Налоговый Кодекс РФ.
3. Гражданский Кодекс РФ.
4. Кодекс об Административных Правонарушениях РСФСР.
5. Арбитражный Процессуальный Кодекс РФ.
6. Закон РФ «О Государственной налоговой службе РФ» от 21.03.1991г.
7. Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» от 27.12.1991г.
8. Закон РФ «О федеральных органах налоговой полиции» от 24.06.1993г.
9. Закон РФ «О подоходном налоге».
10. Указ Президента РФ «О федеральном казначействе».
11. Указ Президента РФ №1006 от 23.05.1996г.

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

1. Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» [↑](#footnote-ref-1)