СОДЕРЖАНИЕ

1. Понятие, объект и субъекты налогового правонарушения. Формы вины и обстоятельства, исключающие, смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства. 3

*Состав налогового правонарушения* 4

Объект 5

Субъективная сторона. Формы вины 6

Субъект 8

*Привлечение к ответственности за нарушение налогового законодательства. Объективная сторона налогового правонарушения* 12

Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения 17

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. 19

2. Налог с продаж: плательщики налога, объект налогообложения, ставка и порядок исчисления. 21

Налогоплательщики 22

Объект налогообложения 24

*а) Уплачивает ли налог с продаж предприниматель без образования юридического лица, осуществляя расчеты за товар наличным и безналичным платежами?* 26

Порядок исчисления и уплаты налога 29

*б) Кто является плательщиком налога с продаж по договору комиссии (комитент или комиссионер)?* 29

Задача 31

Список источников и литературы 32

# 1. Понятие, объект и субъекты налогового правонарушения. Формы вины и обстоятельства, исключающие, смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства.

Согласно статье 106 Налогового кодекса Российской Федерации 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 настоящим Кодексом установлена ответственность.

К налоговым правонарушениям относятся те, которые касаются налоговой системы непосредственно. Правонарушения, имеющие косвенное влияние на налоговые отношения, но охватываемые более широкими составами, налоговыми не считаются. Так, если должностное лицо незаконно выдает налогоплательщику документ, дающий право на налоговую льготу, то действие такого лица должно рассматриваться как должностное, а не налоговое правонарушение. Действия же налогоплательщика, направленные на неправомерное освобождение от уплаты налога, должны квалифицироваться как налоговое правонарушение, а не как уголовное (мошенничество и т.п.).

Не всякое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к юридической ответственности. Основанием юридической ответственности является такое поведение, которое имеет, во-первых, все предусмотренные законом признаки наказуемого деяния и, во-вторых - все предусмотренные законом элементы состава правонарушения.

Выделяют следующие правовые признаки деяния, влекущего применение мер ответственности.

* противоправность действия или бездействия, т.е. несоблюдение правовой нормы. Действия, хотя и причиняющие определенный ущерб защищаемым общественным отношениям, но не сопряженные с нарушением законодательства, не являются правонарушениями.
* виновность лица, нарушившего закон. Признаком вины нарушителя является умышленный характер его действий либо же проявленная лицом неосторожность. Вина, как и любой другой признак правонарушения, является необходимым условием привлечения лица к юридической ответственности за нарушения налогового законодательства. Отсутствие вины в действиях лица, даже если эти действия противоправны, исключает применение к нему санкций. Например, непредставление налоговой декларации в установленный законом срок в результате тяжелой болезни налогоплательщика не влечет взыскания штрафа, так как налогоплательщик не виновен в допущенном им нарушении требований нормативного акта.
* причинная связь противоправного действия и вредных последствий. Вредные последствия - это результат именно тех деяний, которые указаны в законе. Отсутствие такой связи исключает применение соответствующих мер ответственности.
* наказуемость действия или бездействия. Законодательством должна быть установлена конкретная санкция за совершение правонарушения. Если за совершение конкретных противоправных деяний лица взыскания не предусмотрено, то привлечение его к правовой ответственности исключено.

## ***Состав налогового правонарушения***

У каждого конкретного нарушения есть собственный фактический состав, который является основанием юридической ответственности.

Состав нарушения налогового законодательства - это условия, закрепленные в законе, при наличии которых деяние участника налоговых отношений оценивается как нарушение, влекущее наложение взысканий.

Элементами состава нарушения налогового законодательства являются: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона.

### Объект

Каждое деяние, за которое установлена юридическая ответственность, причиняет вред определенным общественным отношениям. Эти охраняемые законом общественные отношения и являются объектом посягательства, иными словами - *объектом правонарушения*.

Общим объектом нарушений налогового законодательства является налоговая система страны. Именно ей наносят ущерб любые нарушения норм налогового законодательства.

Анализ налоговых отношений позволяет выделить ряд групп отношений, наиболее тесно связанных между собой по содержанию. Такие группы охраняемых законом однородных, взаимосвязанных налоговых отношений рассматриваются в качестве родового (специального) объекта правонарушения.

Налоговые правонарушения нельзя сводить только к нарушению, допускаемому налогоплательщиками, - уклонению от уплаты налогов, хотя это основной вид нарушений налогового законодательства.

Можно выделить следующие родовые объекты правонарушений:

- против системы налогов;

- против прав и свобод налогоплательщиков;

- против исполнения доходных частей бюджетов;

- против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщиков;

- против контрольных функций налоговых органов;

- против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;

- против обязанностей по уплате налогов.

Внутри родовых объектов правонарушений выделяются непосредственные объекты, против которых прямо и непосредственно направлены деяния правонарушителей.

Непосредственный объект правонарушения позволяет судить о характере и общественной опасности поступка. Этот элемент определяет конструкцию всего состава правонарушения, обуславливает выбор взысканий.

При анализе конкретных нарушений налогового законодательства правильное определение объекта правонарушения имеет важное значение для квалификации деяния. Правонарушения, имеющие одинаковые признаки, квалифицируются различно в зависимости от объекта правонарушения. Например, непредставление налоговой декларации в одном случае может быть связано с неуплатой или несвоевременной уплатой налога, а в другом - с полной уплатой в авансовой форме.

В разных составах может быть один объект правонарушения. Для разграничения этих правонарушений недостаточно установить признаки объекта посягательств, а необходимо уяснить содержание иных элементов состава правонарушения. Например, обязанности по уплате налогов выступают объектом посягательств разных правонарушений. Для их разграничения необходимо установить, какие конкретные деяния привели к нарушению обязанностей по уплате налогов.

### Субъективная сторона. Формы вины

Без вины нет ответственности - основополагающий принцип юридической ответственности. Применимость этого принципа к ответственности за налоговые правонарушения не должна подвергаться сомнению.

Нельзя принять справедливое решение по делу без рассмотрения вопроса о вине нарушителя закона.

Статья 110НК РФ определяет формы вины при совершении налогового правонарушения.

Так, согласно данной статье, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние *умышленно или по неосторожности*.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения."

Вышеуказанная статья рассматривает субъективную сторону правонарушения, т.е. психическое отношение лица к совершенному правонарушению. Это отношение характеризуется прежде всего формой вины. Вина зависит от двух аспектов: интеллектуального и волевого. Их сочетания образуют конкретные формы вины. Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности.

При умышленном характере вины интеллектуальный аспект означает, что лицо, совершившее поступок, осознавало его противоправный характер. Иными словами, нарушитель знал о существовании закона, о том, как этот закон должен выполняться, какие действия ведут к его нарушению и каковы последствия нарушения. Волевой аспект состоит в том, что лицо желало или сознательно допускало наступление вредных последствий своих действий (бездействия). Возможны ситуации, когда лицо, осознавая, что нарушает закон, действует "из лучших побуждений". Например, бухгалтер, сознательно допуская отступления от правил ведения учета, считает, что это приведет к более точному, правильному отражению хозяйственной операции и определению ее результата. В такой ситуации он не желает и не допускает наступления вредных последствий. Если эти последствия все же наступят, то говорить об умышленной форме вины нет оснований.

Правонарушения, совершенные умышленно, наиболее опасны поэтому налоговое законодательство устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения.

Умысел учитывается и при решении вопроса о привлечении к уголовной ответственности за налоговые преступления. УК РФ предусматривает, что лицо может быть осуждено за уклонение от уплаты налогов только в том случае, если доказан умысел: налогоплательщик осознавал противоправный характер своих действий и непосредственно желал наступления вредных последствий в виде неполучения бюджетом сумм налогов.

В отношении неосторожной вины традиционно выделяют две ее формы: *небрежность и самонадеянность* (легкомыслие). Однако НК РФ предусматривает неосторожную вину только в форме небрежности. В этом случае лицо, совершившее правонарушение, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина в форме небрежности проявляется также в том, что лицо осознает противоправный характер своих действий (бездействия), но не осознает вредного характера их последствий, хотя должно было и могло это осознавать.

Законодатель не указал в НК РФ в качестве формы неосторожной вины самонадеянность (легкомыслие). В этом случае лицо осознает противоправный характер своих действий, предвидит вредный характер последствий, но рассчитывает на их предотвращение.

### Субъект

Согласно статье 107 НК РФ ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста.

Субъект правонарушения - лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию.

Субъект правонарушения характеризуют свойства, позволяющие применить к нему меры ответственности. Для физических и юридических лиц эти свойства различны. Так, признак достижения лицом установленного законом возраста свойствен только физическим лицам.

Поэтому для четкого установления характеристик субъектов нарушений налогового законодательства прежде всего выделяют группы субъектов: физические лица и юридические лица.

Физические лица как субъекты нарушений налогового законодательства подразделяются на две категории.

К первой относятся те лица, которые участвуют в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов, ко второй - участвующие в этих отношениях в качестве должностных лиц.

Должностные лица - это служащие, имеющие право совершать в пределах своей компетенции властные действия, влекущие юридические последствия, а также руководить подчиненными им работниками и давать им обязательные к исполнению распоряжения.

Выделяют должностных лиц государственных органов и должностных лиц предприятий, учреждений, организаций. И те, и другие могут быть субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства.

Необходимо учитывать, что должностные лица государственных органов могут реализовывать особые полномочия. Они имеют право предъявлять юридически властные требования и применять меры административного воздействия к органам и лицам, не находящимся в их подчинении. Это полномочия административной власти. Ответственность за нарушения, допущенные должностными лицами при реализации полномочий административной власти, налоговым законодательством не устанавливается. Так, ответственность руководителя налоговой инспекции за злоупотребления властью при разрешении спора с налогоплательщиком будет рассматриваться не как нарушение налогового законодательства, а как должностное правонарушение.

Однако ряд нарушений при реализации полномочий административной власти может расцениваться как нарушение налогового законодательства. Так, если должностное лицо налогового органа по сговору с налогоплательщиком пренебрегает своими обязанностями, оно должно быть привлечено к ответственности за соучастие в нарушении норм законодательства о налогах и сборах.

Властные требования должностных лиц могут быть адресованы и подчиненным лицам. При реализации полномочий по управлению организацией должностные лица обязаны соблюдать, исполнять и в установленных случаях обеспечивать исполнение подчиненными работниками налогового законодательства на порученном им участке.

Руководители предприятий и организаций, главные бухгалтеры могут привлекаться к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Так, на должностных лиц предприятий, учреждений, организаций, виновных в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением установленного порядка и искажении бухгалтерских отчетов, может быть наложен административный штраф. Они же несут уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (ст.199 УК РФ).

Необходимо помнить, что уголовное законодательство, устанавливая ответственность за налоговые преступления, не связывает понятие должностного лица с формальным занятием должности. Должностным признается лицо, фактически реализующее полномочия властного характера в процессе руководства порученным участком или подчиненными работниками.

В тех случаях, когда допущенное должностным лицом нарушение норм законодательства о налогах и сборах не связано с ненадлежащим исполнением им должностных обязанностей, оно привлекается к ответственности не как должностное лицо, а, например, как налогоплательщик.

Так, если руководитель предприятия уклоняется от уплаты налога с личных доходов, то он отвечает перед законом как налогоплательщик, а не как должностное лицо. Если он использует свое должностное положение (дает указание бухгалтеру не документировать операцию), то это обстоятельство может повлиять на характер и размер ответственности, но не на статус нарушителя налогового законодательства.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так им и не обладающие могут быть привлечены только при наличии определенных условий - достижения установленного законом возраста и вменяемости.

Как законодательство об административных нарушениях, так и уголовное законодательство предусматривают, что лицо может быть привлечено к ответственности с 16-летнего возраста.

К ответственности может привлекаться только лицо, способное в силу возраста осознавать противоправность своих поступков.

Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, т.е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих поступков, руководить ими.

Невменяемый не может нести ответственности за правонарушение, поскольку в его совершении не участвовали его сознание или воля.

Можно сделать вывод, что субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства является вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. В установленных законом случаях субъект может иметь дополнительные признаки (статус должностного лица и т.п.).

Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. К организациям НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также международные организации, их филиалы и представительства.

Организации могут выступать субъектами ответственности не только в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. За нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность несут банки, выполняющие кассовое обслуживание бюджета.

Организации выступают субъектами только административной ответственности за нарушения налогового законодательства. Уголовное преследование юридических лиц, предусмотренное законодательствами некоторых зарубежных стран, в России не допускается. Однако необходимо учитывать, что привлечение организации к административной ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной и иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п.4 ст.108 НК РФ).

## ***Привлечение к ответственности за нарушение налогового законодательства. Объективная сторона налогового правонарушения***

Статьей 108 НК РФ определены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом.

2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

3. Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

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

5. Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

6. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Правовая норма об ответственности за нарушение налогового законодательства должна четко указывать признаки наказуемого деяния, внешнего проявления противоправного поведения. Иными словами, должна быть установлена *объективная сторона правонарушения*. Это обязательное условие, с одной стороны ограничивающее административное усмотрение при наложении взысканий, с другой - исключающее лазейки для избежания ответственности.

Противоправное поведение имеет две формы - действие и бездействие, которые обобщенно называют деянием.

Нарушения норм налогового законодательства могут совершаться как действием лица, так и его бездействием. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, уклонение от постановки на учет, непредставление налоговой декларации - примеры нарушений законодательных требований бездействием.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения может быть совершено действием (неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета) и бездействием (недокументирование и неотражение в учете хозяйственных операций).

Объективная сторона правонарушения характеризуется двумя группами признаков - обязательными и факультативными.

К обязательным признакам относятся: общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. Совокупность этих признаков - необходимое условие всестороннего описания наказуемого поведения.

Некоторые правонарушения влекут материальные последствия (причинение вреда здоровью, повреждение или уничтожение имущества и т.п.). Вредность материальных последствий является обязательным признаком таких правонарушений. Одни и те же действия могут признаваться или не признаваться правонарушением в зависимости от того, наступили ли определенные законом вредные последствия. Это так называемые материальные правонарушения.

Основные составы нарушений налогового законодательства связаны с невыполнением обязательства полностью и своевременно уплачивать налоги. В этом случае налицо вредные материальные последствия совершенных действий. Такие последствия обязательно наказуемы привлечением нарушителей к ответственности.

Правонарушения могут быть и нематериальными (формальными). Иногда законодатель прямо не указывает на вредные последствия деяния. Например, согласно ст.120 НК РФ наказуемым является грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. В статье не указываются вредные последствия, которые должны наступить в результате таких действий. Однако в данном случае вредным последствием является не реальный ущерб (в виде недоимки), а угроза, опасность вреда (создание затруднительных условий для проведения налогового контроля, предпосылок для неправильного исчисления налогов и т.п.). Иными словами, вредные последствия могут различаться по степени реализации вовне.

Факультативные признаки объективной стороны правонарушения - это дополнительные критерии, характеризующие условия и обстоятельства совершения правонарушения. Они присутствуют не во всех составах нарушений налогового законодательства. Однако если в конкретном составе какой-либо их них предусмотрен, он становится обязательным признаком объективной стороны правонарушения.

Среди этих признаков в налоговом праве важное значение имеет неоднократность, т.е. повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода. Например, грубое нарушение правил учета характеризуется в ст.120 НК РФ как систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение в учете хозяйственных операций. Систематичность в данном случае является формой неоднократности.

От неоднократности следует отличать повторность. Повторность означает совершение одним и тем же лицом в течение года правонарушения, однородного тому, за которое оно уже подвергалось взысканию.

Неоднократность характеризует само правонарушение, является его признаком. Так, если имел место единичный случай неправильного отражения в учете хозяйственной операции, то такое действие не может оцениваться как грубое нарушение правил учета и не влечет ответственности по ст.120 НК РФ. Повторность же служит обстоятельством, отягчающим ответственность за правонарушение (п.2 ст.112 НК РФ).

От правонарушений, состоящих в неоднократности деяний, следует отличать длящиеся и продолжаемые правонарушения.

Длящимся называют правонарушение, состоящее в единоразовом деянии, сопряженном с последующим длительным невыполнением лицом обязанностей, установленных законом. Так, нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе является длящимся правонарушением (ст.116 НК РФ). В данном случае нарушитель пропускает срок подачи заявления и не выполняет обязанности зарегистрироваться в будущем.

Степень общественной опасности таких правонарушений зависит от периода, в течение которого нарушитель не выполнял свои обязанности. Поэтому в отношении длящихся нарушений налогового законодательства важным признаком объективной стороны является период совершения нарушения.

Продолжаемое правонарушение состоит из серии деяний, каждое из которых оценивается как самостоятельное нарушение. Число таких деяний несущественно для квалификации действия как правонарушения, но может учитываться при назначении наказания. Место, время, обстоятельства совершения налогового правонарушения напрямую не указаны в НК РФ как признаки каких-либо правонарушений налогового законодательства. Однако эти факторы должны учитываться при индивидуализации ответственности в качестве смягчающих или отягчающих вину обстоятельств.

При установлении наказаний за нарушения налогового законодательства должен соблюдаться общеправовой принцип однократности применения мер ответственности. Согласно этому принципу никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

Выполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы обеспечивается мерами принуждения. Такие меры могут быть правовосстановительными и карательными.

Правовосстановительные меры направлены на исполнение налогоплательщиком его обязанностей по уплате налогов, а также возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налогов.

К этим мерам относится взыскание недоимки и пеней. Взыскание недоимки и пеней не является наказанием за налоговое правонарушение.

В противоположность правовосстановительным мерам карательные меры принуждения возлагают на нарушителей налогового законодательства дополнительные выплаты в качестве наказания и применяют иные меры воздействия. За наиболее тяжкие правонарушения (преступления) установлены санкции в виде лишения права занимать определенные должности, привлечения к обязательным работам, лишения свободы и др.

Каждый налогоплательщик считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном федеральном законом, и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Презумпции виновности налогоплательщика не существует. Это означает, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность, наоборот, обязанность доказывать вину налогоплательщика лежит на налоговых органах.

НК РФ предусматривает также, что все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика толкуются в пользу налогоплательщика.

### Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения

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

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста..."

Деяние не может повлечь применение мер ответственности, если отсутствует хотя бы один элемент состава правонарушения.

Отсутствие события налогового правонарушения означает, что отсутствуют признаки объективной стороны, с которыми закон связывает наступление ответственности.

Отсутствие вины в формах, определенных НК РФ, означает, что у деяния отсутствуют признаки субъективной стороны правонарушения.

Лица, не достигшие 16-летнего возраста, не являются субъектами правонарушений.

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

Лицо не признается виновным в совершении налогового правонарушения, если его действия (бездействие) являются следствием стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Практически это имеет отношение к бездействию, например непредставлению деклараций, отчетов, других документов, необеспечению сохранности данных бухгалтерского учета и т.п.

НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, могущих повлиять на поведение налогоплательщика или другого обязанного лица, однако указывает, что для освобождения от ответственности эти обстоятельства должны быть одновременно и чрезвычайными, и непреодолимыми.

Чрезвычайным можно признать событие, исключительное по своему характеру, не имеющее аналогов или же повторяющееся редко, не систематически, резко отличное от каждодневных явлений. Такое событие не обязательно должно быть неожиданным. Напротив, его можно предвидеть, ожидать, прогнозировать. Важно лишь, чтобы при этом оно было непреодолимым. Это означает, что разумными усилиями лица нельзя устранить наступление такого события или же избежать его последствий.

Названные ситуации не присущи исключительно налоговому праву. И другие отрасли права, регулирующие вопросы наложения взысканий, в том или ином виде указывают на эти обстоятельства как исключающие вину. Специфическим для налогового права является другое обстоятельство, исключающее вину: выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или должностными лицами в пределах их компетенции.

Налогоплательщики имеют право на полную и точную информацию о налоговом законодательстве, о предоставляемых им законами правах и налагаемых обязанностях.

Если нарушивший закон налогоплательщик действовал на основании разъяснений или указаний налогового или иного государственного органа, то налицо так называемая юридическая ошибка, добросовестное заблуждение относительно смысла закона. Юридическая ошибка не рассматривается как проявление умысла или неосторожности, поскольку добросовестное заблуждение исключает осознание лицом противоправности своих действий.

Незнание закона не освобождает от ответственности.

В случае заблуждения в понимании смысла закона вина лежит не на налогоплательщике, а на законодателе, принявшем неконкретный и непонятный закон, допускающий разночтения, неоднозначность толкования и т.п.

### Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

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

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

4. Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном статьей 114 настоящего Кодекса.

К вопросу о форме вины и обстоятельствах, исключающих вину, тесно примыкает вопрос об обстоятельствах, смягчающих и отягчающих ответственность за налоговые правонарушения. Им посвящена ст.112 НК РФ.

НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность. Любые обстоятельства могут быть признаны судом или налоговым органом смягчающими ответственность. Однако НК РФ устанавливает два случая, когда ответственность обязательно должна быть смягчена.

Во-первых, совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Например, из-за болезни родственника налогоплательщик несет большие траты на медицинское обслуживание и лекарства и чтобы сберечь деньги на эти цели уклоняется от уплаты налога. Вина такого налогоплательщика имеется, правонарушение совершено, однако наказание за него должно быть снижено.

Во-вторых, смягчающим обстоятельством признается совершение нарушения под влиянием угрозы или принуждения, либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. Это особенно важно иметь в виду бухгалтерам, которые, с одной стороны, обязаны подчиняться приказам руководителя предприятия, а с другой - являются субъектами ответственности.

В отношении обстоятельств, отягчающих ответственность, НК РФ ограничивает усмотрение налоговых органов и судов. Только те обстоятельства, которые прямо и непосредственно предусмотрены самим НК РФ, могут признаваться отягчающими.

Предусмотрено, что ответственность отягчает совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Помимо обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность, при индивидуализации наказания должны учитываться мотив и цель действий лица. Они, так же как и форма вины, характеризуют психическое отношение лица к совершаемому им правонарушению, но относятся к факультативным признакам субъективной стороны нарушения налогового законодательства. Ни в одной статье НК РФ не указано, что мотив или цель может влиять на квалификацию деяний. Поэтому они могут учитываться только при определении конкретного размера взыскания.

# 2. Налог с продаж: плательщики налога, объект налогообложения, ставка и порядок исчисления.

В соответствии со ст.347 Налогового кодекса РФ налог с продаж устанавливается законами субъектов РФ. С момента его установления данный налог обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

При принятии налога с продаж региональные органы власти вправе самостоятельно определить только ставку налога, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности.

Ставка по налогу с продаж может быть установлена в размере, не превышающем 5 процентов.

Согласно ст.58 Налогового кодекса РФ под порядком уплаты налога понимается способ его уплаты. Так, уплата налога может производиться разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке.

Сроки уплаты налога и форма отчетности также устанавливаются региональным законодательством. При этом форма отчетности, как правило, утверждается региональными налоговыми органами на основании предоставленной им компетенции.

Все иные элементы налогообложения как-то: налогоплательщики, объект налогообложения, налоговая база и т.д. должны соответствовать главе 27 Налогового кодекса РФ.

### Налогоплательщики

В соответствии со ст.348 НК РФ плательщиками налога с продаж (далее по тексту налогоплательщики) признаются организации и индивидуальные предприниматели, реализующие товары (работы, услуги) на территории того субъекта РФ, в котором установлен указанный налог.

Так, под **организациями** понимаются - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

**Индивидуальными предпринимателями** являются - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

В случае осуществления реализация товаров (работ, услуг) в рамках договора простого товарищества (совместной деятельности) обязанность по уплате налога с продаж должна исполняться в общем порядке.

Федеральный закон от 29 декабря 1995 года N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" для организаций и индивидуальных предпринимателей предусматривает возможность перехода на специальный режим налогообложения.

Согласно п.2 ст.1 указанного закона применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности организациями предусматривает замену уплаты совокупности установленных законодательством РФ федеральных, региональных и местных налогов и сборов уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. При этом для организаций, применяющих упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, сохраняется действующий порядок уплаты таможенных платежей, государственных пошлин, налога на приобретение автотранспортных средств, лицензионных сборов, единого социального налога.

Следовательно, организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства, плательщиками налога с продаж не являются.

В отношении индивидуальных предпринимателей применение упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности означает замену уплаты установленного законодательством РФ налога на доход, полученный от осуществляемой предпринимательской деятельности, уплатой стоимости патента на занятие данной деятельностью. Замены налога с продаж по индивидуальным предпринимателям в данном случае не предусматривается.

Таким образом, индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства, не освобождаются от уплаты налога с продаж.

Другой специальный режим налогообложения для организаций и индивидуальных предпринимателей предусмотрен Федеральным законом от 31 июля 1998 года N 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности".

Согласно ст.1 названного закона со дня введения единого налога на территориях соответствующих субъектов РФ с плательщиков этого налога не взимаются налоги, предусмотренные ст.ст.19-21 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", за исключением определенного перечня налогов. Налог с продаж установлен в ст.20 Закона РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и в состав исключений не входит.

Следовательно, организации и индивидуальные предприниматели, уплачивающие единый налог на вмененный доход для определенных видов деятельности, плательщиками налога с продаж не являются. При этом необходимо учитывать, что налог с продаж не уплачивается только в части операций, подпадающих под действие Федерального закона от 31 июля 1998 года N 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности".

Организации и индивидуальные предприниматели являются налогоплательщиками только в том случае, если они реализуют товары (работы, услуги) на территории того субъекта РФ, в котором установлен налог с продаж.

Следовательно, для того чтобы определить является ли организация или индивидуальный предприниматель налогоплательщиком необходимо определить место реализации товаров (работ, услуг). В случае установления налога с продаж на территориях различных субъектов РФ определение места реализации товаров (работ, услуг) необходимо еще и для того чтобы правильно определить бюджет, в который подлежит зачислению указанный налог.

Налог подлежит уплате по месту перехода права собственности на товар.

### Объект налогообложения

В соответствии со ст.349 Налогового кодекса РФ объектом налогообложения по налогу с продаж признаются операции по реализации физическим лицам товаров (работ, услуг) на территории субъекта РФ за наличный расчет, а также с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Иными словами, объектом налогообложения являются операции по реализации товаров (работ, услуг) при наличии двух обязательных условий:

1) реализация осуществляется физическим лицам;

2) реализация осуществляется за наличный расчет либо с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Понятие реализации товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем установлено в п.1 ст.39 Налогового кодекса РФ. Согласно указанной норме реализацией товаров (работ, услуг) признается соответственно передача на возмездной основе права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу.

Как уже было рассмотрено ранее, глава 27 Налогового кодекса РФ специально не определяет места реализации. В связи с чем, необходимо руководствоваться п.2 ст.354 Налогового кодекса РФ, согласно которому налог с продаж подлежит уплате по месту осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг).

Момент фактической реализации товаров (работ, услуг) определяются в соответствии с п.4 ст.354 Налогового кодекса РФ. В соответствии с указанной нормой датой осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), признаваемых объектом налогообложения, считается день поступления средств за реализованные товары (работы, услуги) на счета в банках, или день поступления выручки в кассу, или день передачи товаров (работ, услуг) покупателю.

Следовательно, датой реализации товаров (работ, услуг) для целей исчисления налога с продаж является наиболее ранняя из следующих дат:

- день поступления средств за реализованные товары (работы, услуги) на счета в банках;

- день поступления выручки в кассу;

- день передачи товаров (работ, услуг) покупателю.

Таким образом, обязанность по начислению налога с продаж возникает как в момент оплаты, так и в момент передачи товаров (работ, услуг) в зависимости от того какая из названных дат наступит раньше.

Первым определяющим признаком реализации товаров (работ, услуг) в качестве объекта налогообложения по налогу с продаж является реализация физическим лицам.

## ***а) Уплачивает ли налог с продаж предприниматель без образования юридического лица, осуществляя расчеты за товар наличным и безналичным платежами?***

Продажа товаров (работ, услуг) индивидуальным предпринимателям не облагается налогом с продаж. При этом необходимо правильно понимать, что отсутствие объекта налогообложения по налогу с продаж будет только в том случае, если индивидуальный предприниматель покупает товары (работы, услуги) для осуществления предпринимательской деятельности. Подтверждением факта покупки товаров (работ, услуг) для осуществления предпринимательской деятельности может являться договор, заключенный в письменной форме. В качестве стороны по данному договору должен быть указан не просто "гражданин Иванов И.И.", а "индивидуальный предприниматель Иванов И.И. свидетельство о регистрации N...". В случае, когда индивидуальный предприниматель приобретает товары (работы, услуги) для собственного потребления, то есть выступает в договоре в качестве обычного физического лица, то объект по налогу с продаж возникает в общем порядке.

Поскольку при определении цели покупки (для предпринимательской деятельности или для личного потребления) между налогоплательщиками и налоговыми органами могут возникнуть разногласия необходимо быть особенно внимательными. Так, в случае возникновения спорных ситуаций еще на стадии заключения договора необходимо уточнить у индивидуального предпринимателя цель приобретения товаров (работ, услуг), которую можно будет вписать отдельным положением в договор.

Аналогичная ситуация может возникнуть и при приобретении товаров (работ, услуг) работником предприятия на подотчетные суммы. В случае, если гражданин приобретает товары (работы, услуги) в магазине за наличный расчет в обычном порядке, то налог с продаж подлежит взиманию. Если при приобретении товаров (работ, услуг) за наличный расчет гражданин выступает в роли представителя организации, что подтверждается соответствующими документами (договор, доверенность или др.), то налог с продаж не должен взиматься.

Таким образом, налогом с продаж облагается реализация товаров (работ, услуг) физическим лицам.

Не облагается налогом с продаж реализация товаров (работ, услуг):

- организациям;

- индивидуальным предпринимателям в случае приобретения ими товаров (работ, услуг) для осуществления предпринимательской деятельности.

Вторым определяющим признаком реализации товаров (работ, услуг) в качестве объекта налогообложения по налогу с продаж является форма расчетов.

Для того чтобы операция по реализации товаров (работ, услуг) физическим лицам была признана объектом налогообложения, оплата по ней должна быть осуществлена одним из следующих способов:

- за наличный расчет;

- путем расчета с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Специального определения понятия "наличный расчет" законодательство о налогах и сборах не содержит. Следовательно, согласно п.1 ст.11 Налогового кодекса РФ данное понятие должно использоваться в том значении, в каком оно используется в иных отраслях законодательства. Так, статья 861 Гражданского кодекса РФ в общих положениях о расчетах вводит понятие "наличные и безналичные расчеты". Согласно п.1 данной статьи расчеты с участием граждан, не связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, могут производиться наличными деньгами без ограничения суммы или в безналичном порядке.

Исходя из данного положения, следует, что под оплатой за наличный расчет необходимо понимать расчет наличными деньгами.

Таким образом, объект налогообложения по налогу с продаж возникает только в случае осуществления расчетов либо наличными денежными средствами, либо с использованием расчетных или кредитных банковских карт.

Последним вопросом, который требует рассмотрения при анализе объекта налогообложения по налогу с продаж, является определение понятий "товары (работы, услуги)". Определение данных понятий содержится в ст.38 Налогового кодекса РФ.

Товаром для целей налогообложения признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. При этом под имуществом понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом РФ.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Следовательно, если осуществляется операция не по продаже товаров (работ, услуг), то объекта налогообложения по налогу с продаж также не возникает.

Итак, налогообложению подлежат операции по реализации, обладающие следующими признаками:

1) реализация осуществляется на территории того субъекта РФ, в котором установлен налог с продаж;

2) покупателем является физическое лицо;

3) оплата осуществляется за наличный расчет или с использованием расчетных или кредитных банковских карт;

4) реализация осуществляется в отношении товаров (работ, услуг).

### Порядок исчисления и уплаты налога

Налоговая база по налогу с продаж определяется как стоимость реализованных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из применяемых цен (тарифов) с учетом налога на добавленную стоимость и акцизов (для подакцизных товаров) без включения в нее налога.

Налоговый период устанавливается как календарный месяц.

Налоговая ставка устанавливается законами субъектов РФ в размере не выше 5 процентов. При этом не допускается установление дифференцированных налоговых ставок в отношении операций по реализации отдельных видов товаров (работ, услуг) в пределах максимальной налоговой ставки.

Не допускается также установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от того, кто является налогоплательщиком или покупателем (заказчиком, отправителем) товаров (работ, услуг).

Сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Сумма налога включается налогоплательщиком в цену товара (работы, услуги), предъявляемую к оплате покупателю (заказчику, отправителю).

Налог подлежит уплате по месту осуществления операций по реализации товаров (работ, услуг), подлежащих налогообложению в соответствии с настоящим Кодексом.

Срок уплаты налога с продаж, а также форма отчетности (налоговой декларации) устанавливается субъектом РФ.

## ***б) Кто является плательщиком налога с продаж по договору комиссии (комитент или комиссионер)?***

В случае, если в соответствии с условиями договора комиссии (договора поручения, агентского договора) фактическая реализация товаров (работ, услуг) покупателям производится комиссионером (поверенным, агентом) и денежные средства за реализованный товар (работы, услуги) поступают в кассу (на расчетный счет) комиссионера (поверенного, агента), обязанность по уплате налога и перечислению его в бюджет возлагается на комиссионера (поверенного, агента).

В этом случае, комиссионер (поверенный, агент) признается налоговым агентом. Комитент (доверитель, принципал) при получении выручки от комиссионера (поверенного, агента) налог не уплачивает, если этот налог уплачен комиссионером (поверенным, агентом).

В случае, если в соответствии с условиями договора комиссии (договора поручения, агентского договора) фактическая реализация товаров (работ, услуг) покупателям производится комиссионером (поверенным, агентом), а денежные средства за реализованный товар (работы, услуги) поступают в кассу (на расчетный счет) комитента (доверителя, принципала), налог уплачивается в бюджет комитентом (доверителем, принципалом). При этом сумма налога исчисляется комитентом (доверителем, принципалом) исходя из полной цены товара.

# Задача

Определите сумму ЕСН, если предприятие в январе месяце осуществило следующие выплаты своим сотрудникам:

* заработная плата – 100 000 руб.
* премия – 20 000 руб.
* беспроцентная ссуда – 5000 руб.
* пособие по временной нетрудоспособности – 2000 руб.
* выходное пособие – 10 000 руб.

Для исчисления налога определяем налоговую базу, которая представляет собой сумму выплат и иных вознаграждений, являющихся объектом налогообложения. Налоговая база составляет 120 000 рублей, поскольку беспроцентная ссуда, пособие по временной нетрудоспособности и выходное пособие согласно статье 238 НК РФ налогообложению не подлежат.

Определяем сумму начислений ЕСН в:

1. Федеральный бюджет (28 %, включая вычет 14 % в Пенсионный фонд России) – 33600 рублей (включая вычет 16800 рублей в ПФР)
2. Фонд социального страхования РФ (4 %) – 4800 рублей
3. Фонд обязательного медицинского страхования:
   1. *федеральный (0,2 %)* – 240 рублей;
   2. *территориальный (3,4)* – 4080 рублей

Итого сумма исчисляемого единого социального налога составляет 42 720 рублей.

# Список источников и литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации
2. Гражданский кодекс Российской Федерации
3. Уголовный кодекс Российской Федерации
4. Федеральный закон от 29 декабря 1995 года N 222-ФЗ "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства"
5. Федеральным законом от 31 июля 1998 года N 148-ФЗ "О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности"
6. С.Г. Пепеляев Комментарии к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой Налогового кодекса Российской Федерации, 2000 г.
7. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Налог с продаж. – «Налоги и финансовое право», 2002 г.
8. Волошин Д.А. «Новый налог с продаж». Комментарий к главе 27 Налогового кодекса Российской Федерации. 2001 г.