**ФИНАНСОВАЯ АКАДЕМИЯ ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РФ**

**Кафедра «Налоги и налогообложение»**

**КУРСОВАЯ РАБОТА**

**на тему:**

**«Ответственность налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства»**

Студентки гр. Н 3-3

Бараевой Л.В.

Научный руководитель:

стар. пред. Мурзин В.Е.

Москва - 2003

Введение 3

Изменения в налоговом законодательстве 3

Налоговая ответственность 4

Понятие и состав налогового правонарушения 6

Объект налогового правонарушения 7

Объективная сторона налогового правонарушения 8

Субъект налогового правонарушения 8

Субъективная сторона налогового правонарушения 9

Меры ответственности за совершение налогового правонарушения 12

Налоговые санкции и их применение 12

Обстоятельства, смягчающие ответственность 13

Обстоятельства, отягчающие ответственность 16

Привлечение к ответственности 17

Отдельные виды правонарушений и ответственность за их совершение 20

Заключение 29

Список использованной литературы 31

Приложение 1 33

Приложение 2 35

Приложение 3 36

# Введение

Налоги представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. В настоящее время налоги составляют существенную долю в доходах государства, поэтому санкции, призванные способствовать более высокому уровню собираемости налогов, имеют большое значение. В целом уклонение налогоплательщиков от уплаты установленных налогов и сборов обусловлена также и высокими ставками налогов, но нельзя обойтись и без ответственности за нарушение налогового законодательства.

Ответственность за налоговые правонарушения представляет собой комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке. Она является разновидностью юридической ответственности и подчиняется тем же требованиям, которые предъявляются в праве ко всем другим видам ответственности, в частности уголовной, гражданской, дисциплинарной. При этом ответственность в сфере налогообложения не исчерпывается только статьями Налогового кодекса РФ. Нарушения нормативных правовых актов о налогах и сборах при определенных условиях влекут применение мер ответственности, предусмотренных уголовным или административным законодательством.

# Изменения в налоговом законодательстве

Налоговым кодексом Российской Федерации были существенно изменены действовавшие до его принятия чрезмерно жесткие нормы от­ветственности за налоговые нарушения. Эти нормы приме­нялись в условиях отсутствия ясного и четкого налогового законодательства, предупредительных процедур, нечеткости и расплывчатости формулирования составов налоговых на­рушений. В этих условиях зачастую не закон, а действия налоговых инспекторов и их руководителей определяли сам факт нарушения налогоплательщиком налогового законода­тельства и, соответственно, размер штрафных санкций за это нарушение.

Процедура определения нарушения законодательства о на­логах была чрезмерно проста для налоговых органов, они сами могли трактовать налоговое законодательство при том, что отсутствовала четкая и ясная процедура доведения до каждого налогоплательщика многочисленных и, нередко, противоречивых распоряжений МНС и Минфина России.

Вследствие этого, а также непомерно раздутых размеров штрафных санкций не только за уклонение от уплаты налогов, но и за неточность или небрежность при составлении налоговых отчетов, а то и просто за ошибку в расчете налогов предприятия-налогоплательщики сурово наказывались. Все это привело к тому, что к моменту принятия Налогового кодекса задолженность предприятий-налогоплательщиков во все виды бюджетов и внебюджетные фонды по штрафам и пеням оказалась в два раза больше, чем основная недоимка предприятий. Поэтому при подготовке и принятии Налогового кодекса было принято решение о существенном снижении размеров штрафов и пеней, а также о дифференциации ответственности за налоговые нарушения. В результате в Налоговом кодексе установлено около 30 видов составов налоговых правонарушений, в то время как до принятия Налогового кодекса их было фактически только два. При этом меры ответственности в одних случаях устанавливаются в процентном соотношении к сумме налоговых нарушений, а в других - в четко фиксированной сумме.

Принципиально новым в Налоговом кодексе является и то, что впервые в российской налоговой практике дано достаточно четкое определение понятия налогового правонарушения. Также в Налоговом кодексе содержатся принципы привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства, формы вины налогоплательщика, обстоятельства, освобождающие от ответственности, а также обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность. Все составы налоговых правонарушений зафиксированы в Налоговом кодексе РФ, регулирующем исключительно отношения в сфере налогообложения. В нем же установлен специальный порядок привлечения налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение. При этом следует иметь в виду, что ответственность за налоговые правонарушения не исчерпывается только статьями Налогового кодекса РФ. Нарушения нормативных правовых актов о налогах и сборах при определенных условиях влекут применение мер ответственности, предусмотренных также уголовным или административным законодательством Российской Федерации.

# Налоговая ответственность

В современном налоговом законодательстве, где основополагающим нормативным актом является Налоговый кодекс РФ, отсутствует нор­мативное определение налоговой ответственности. Термин "налоговая ответственность" был применен законодателем в п.2 ст.108 НК РФ как синоним понятия "ответственность за совершение налогового правонарушения". Терминологическая неточность устранена при внесении в НК РФ изменений и дополнений Федеральным законом от 9 июля 1999 г. Однако этот термин сохранился в ст.107 НК РФ, хотя определения налоговой ответственности все равно не дается. Это стало причиной того, что среди правоведов нет единого мнения по вопросу о том, можно ли выделить ответственность за совершение налоговых правонарушений в качестве самостоятельного вида юридической ответственности.

В то время как ответственность за налоговые правонарушения, носящие характер уголовных преступлений, имеет уголовно-правовой характер, то спорной остается ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом за налоговые правонарушения. Существуют две различные точки зрения. Согласно одной из них, эту ответственность следует считать разновидностью административной ответственности. А согласно другой – налоговая (финансово-правовая) ответственность является самостоятельным видом юридической ответственности. Следует заметить, что отдельно существует понятие административного правонарушения в области налогов и сборов, которому в КоАП РФ посвящены ст.ст.15.3 - 15.13 гл.15. То есть КоАП сам по себе устанавливает административную ответственность.

Ближайшим историческим предшественником "налоговой ответственности" являлась так называемая "финансовая ответственность", предусмотренная прежде всего ст.13 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". Сам термин "финансовая ответственность" в этом законе не фигурирует. Однако он встречается в ряде постановлений Высшего Арбитражного Суда РФ по налоговым спорам, широко используется в письмах Государственной налоговой службы РФ. Причина в том, что налоговое законодательство долгое время рассматривалось только в качестве составной части финансового права. Поэтому ответственность за его нарушение являлась также финансовой ответственностью.

Налоговая ответственность, если ее рассматривать как разновидность финансово-правовой, имеет ряд отличительных признаков:

1) данная ответственность установлена непосредственно налоговым законодательством (Налоговым кодексом устанавливаются условия привлечения к ответственности, понятие налогового правонарушения, налоговые санкции, права участников налоговых правоотношений);

2) к ответственности привлекается субъект или участник налогового правоотношения, а также иные лица, на которых налоговым законодательством возложены определенные обязанности в сфере налогообложения;

3) в основе ответственности лежит налоговое правонарушение, предусмотренное Налоговым кодексом;

4) налоговая ответственность состоит в применении налоговых санкций, которые устанавливаются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных Налоговым кодексом;

5) привлечение к налоговой ответственности производится налоговым органом в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом, применение мер налоговой ответственности производит суд.

Следует заметить, что ответственность не за все налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ, носит административный (карательный) характер, ведь целью карательной ответственности является предупреждение совершения новых правонарушений как самим правонарушителем, так и другими лицами, а ее объем и характер мер карательной ответственности полностью зависит от степени общественной опасности противоправного деяния, за совершение которого лицо привлекается к юридической ответственности. Совершение ряда налоговых правонарушений, объектом которых являются бюджетные доходы, влечет не взыскание штрафа, а уплату пени, что свидетельствует о правовосстановительном (финансовом) характере юридической ответственности, установленной за совершение таких правонарушений.

Еще одним доводом в пользу выделения налоговой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности является то, что налоговая ответственность выполняет не только превентивную, но и восстановительную функцию, то есть ее нельзя отождествлять с административным штрафом. Так в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. указано, что взыскание налоговых платежей осуществляется в рамках налоговых имущественных отношений и не имеет характера гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций.

Итак, налоговую ответственность можно определить как применение к лицу, виновному в со­вершении налогового правонарушения, предусмотренных Налоговым ко­дексом РФ налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов).

# Понятие и состав налогового правонарушения

Основанием привлечения к налоговой ответственности является нало­говое правонарушение. Впервые определение налогового правонарушения было дано в Постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. "О федеральных органах налоговой полиции". Впоследствии позиция Конституционного Суда РФ нашла свое отражение в части первой Налогового кодекса Российской Федерации, где в ст. 106 налоговое правонарушение определяется как виновно совершенное проти­воправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Можно выделить три квалифицирующих признака налогового правонарушения:

1) противоправность действий (бездействия) лица;

2) наличие вины лица в совершении налогового правонарушения;

3) ответственность за совершение противоправных действий (бездействия), установленная Налоговым кодексом РФ.

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

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

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

## Объект налогового правонарушения

Все налоговые правонарушения посягают на правоотношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах, наносят вред правомерным финансовым интересам государства и общества. Общим для всей совокупности налоговых правонарушений объектом является группа общественных отношений, регулируемых и защищаемых законодательством о налогах и сборах.

При этом каждое из налоговых правонарушений имеет непосредственный объект, то есть посягает на конкретное общественное отношение, охраняемое нормой налогового права. Например, незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа на территорию или в помещение налогоплательщика нарушает установленный законодательством порядок проведения налоговых проверок. Объектом такого правонарушения, как неуплата сумм налога, являются охраняемые законом интересы государства в полноте и своевременности поступления налогов в бюджет.

В зависимости от объекта посягательства, налоговые правонарушения можно разделить на две группы:

* правонарушения в сфере осуществления налогового контроля (статьи 116-119,124-129.1 НК РФ);
* правонарушения против порядка исчисления и уплаты налогов (статьи 120-123 НК РФ).

##  Объективная сторона налогового правонарушения

Объективную сторону правонарушения образуют само противоправное деяние, его вредные последствия и причинная связь между ними. Само деяние — действия или бездействие, посредством которых нарушается законодательство о налогах и сборах, описано в нормах главы 16 Налогового кодекса «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение».

Налоговые правонарушения могут совершаться как путем активных противоправных действий, например, дача свидетелем, вызываемым по делу о налоговом правонарушении, заведомо ложных показаний, так и путем бездействия — неисполнения предписываемых законом обязанностей — например, неперечисление в бюджет сумм налога налоговым агентом. Для квалификации некоторых налоговых правонарушений не имеет значения, в какой форме они совершены — действий или бездействия. Так, грубым нарушением правил учета доходов, расходов и (или) объектов налогообложения признается и несвоевременное отражение (бездействие), и неправильное отражение (действия) на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций.

Не рассматривается как налоговое правонарушение деяние физического лица, содержащее признаки состава преступления, то есть деяния, предусмотренного уголовным законодательством. В таком случае к виновному лицу применяются меры ответственности, установленные Уголовным кодексом РФ.

##  Субъект налогового правонарушения

Субъектом налогового правонарушения, то есть лицом, совершившим его и подлежащим налоговой ответственности, в соответствии со ст. 107 НК РФ может быть как физическое лицо, так и организация.

Физическое лицо может выступать в качестве субъекта налогового правонарушения, если оно достигло шестнадцатилетнего возраста и является вменяемым. Физическое лицо, которое к моменту совершения налогового правонарушения не достигло шестнадцатилетнего возраста, к налоговой ответственности привлечь нельзя (ст.109 НК РФ).

К ответственности за налоговое правонарушение могут привлекаться граждане России, иностранные граждане и лица без гражданства.

В качестве субъекта отдельных налоговых правонарушений могут выступать только те физические лица, которые имеют налоговый статус индивидуального предпринимателя. Так, не привлекаются к ответственности за уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ) физические лица, не осуществляющие предпринимательскую деятельность, а также не являющиеся частными нотариусами, частными охранниками, частными детективами.

Налоговый кодекс РФ в ст. 11 определяет понятие «организации» через определения российских организаций и иностранных организаций как участников налоговых правоотношений.

Российские организации — это все юридические лица, образованные в соответствии с законодательством России.

Они признаются субъектами налоговых правонарушений независимо от их организационно-правовых форм. Филиалы, представительства, другие обособленные подразделения российских организаций не выступают в качестве самостоятельных субъектов налогового правонарушения, поскольку согласно Налоговому кодексу РФ не являются организациями.

Иностранные организации — это 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 Российской Федерации.

Налоговый кодекс РФ не называет среди субъектов налогового правонарушения должностных лиц организации, в том числе руководителя и главного бухгалтера. Однако при наличии в действиях (бездействии) должностных лиц признаков административного правонарушения или преступления они подлежат соответствующей ответственности независимо от привлечения организации к ответственности за совершение налогового правонарушения.

##  Субъективная сторона налогового правонарушения

Вина субъекта является обязательным элементом состава любого правонарушения. При отсутствии вины лица совершенное им деяние перестает отвечать признакам налогового правонарушения, что автоматически исключает возможность привлечения лица к налоговой ответственности (ст.109 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ выделяет две формы вины правонарушителя — умысел и неосторожность.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своего деяния и желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий такого деяния (п. 2 ст. 110 НК РФ).

Осознание противоправности означает осведомленность лица о том, что деяния, которые оно совершает, нарушают налоговое законодательство и запрещены им под страхом ответственности. Правонарушитель, действующий умышленно, может активно желать наступления вредных последствий, а может игнорировать их, сознательно предполагая при этом их наступление.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своего деяния либо вредный характер наступивших последствий, хотя должно было и могло это осознавать (п. 3 ст. 110 НК РФ).

Таким образом, закон устанавливает обязанность лица осознавать противоправный характер своего деяния и возможных последствий, хотя в этом случае правонарушитель не считает свои действия или бездействие нарушением норм налогового законодательства. Субъект не только не стремится к вредным последствиям, но и не думает о возможности их наступления

Большинство составов налоговых правонарушений сформулированы без указания на какую-либо конкретную форму вины. Поэтому, как правило, для квалификации налогового правонарушения не имеет значения, совершалось оно умышленно или неосторожно. Так, налогоплательщик может не подавать заявление о постановке на учет в налоговом органе по разным причинам:

* знает об этой обязанности и не желает попадать в поле зрения налоговых органов;
* знает об этой обязанности, но игнорирует ее, считая несущественной;
* вообще не знает о существовании у него этой обязанности.

Несмотря на различное отношение налогоплательщика к своему бездействию, в данной ситуации оно в любом случае подпадает под признаки состава правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ.

Однако некоторые налоговые правонарушения могут быть совершены только с одной формой вины. Например, в ст. 122 НК РФ, п. 3 предусмотрена ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога, совершенные умышленно. Следовательно, то же деяние, совершенное по неосторожности, следует квалифицировать по п. 1 этой же статьи.

Следует заметить, что вина организаций имеет свои особенности. В отношении физического лица, вина является психическим отношением субъекта к своему деянию. В случае определении вины организаций Налоговый кодекс предписывает исходить из вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 НК РФ).

Такой подход к установлению и доказыванию вины субъекта правонарушения объясняется тем, что юридическое лицо выступает участником правоотношений через действия своих уполномоченных лиц. Именно их действиями организация приобретает права и принимает на себя обязанности. Соответственно, и противоправные деяния организации будут обусловлены поведением ее представителей, которыми, как правило, являются должностные лица, в том числе руководитель, главный бухгалтер.

Наличие или отсутствие вины в действиях того или иного лица первоначально определяет налоговый орган. Однако его мнение не является окончательным.

В том случае, если лицо считает себя невиновным в совершении правонарушения, окончательный вердикт о наличии либо отсутствии вины в действиях (бездействии) лица выносит суд.

Не всегда виновное действие (бездействие), подпадающее под определение налогового правонарушения, будет вести к применению мер налоговой ответственности. Это связано с тем, что существуют обстоятельства, при наличии которых вина лица в совершении налогового правонарушения исключается.

В соответствии со ст.111 НК РФ 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 представлением 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.

Важно помнить, что при применении пп.3 п.1 ст.111 НК РФ не имеет значения, адресовано разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц (п.35 Постановления Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (далее - Постановление Пленума ВАС РФ N 5)). В настоящее время действует Порядок представления письменных разъяснений по вопросам налогов и сборов, утвержденный Приказом МНС России от 5 мая 1999 г. N ГБ-3-15/120.

# Меры ответственности за совершение налогового правонарушения

## Налоговые санкции и их применение

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

Указанный штраф представляет собой денежное взыскание в доход государства, назначаемое в пределах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Размеры штрафа определяются в статьях Налогового кодекса РФ либо в твердой сумме (например, в ст. 126 НК РФ — 50 рублей, в ст. 116 НК РФ — 5000 рублей), либо в процентах от определенной величины (в ст. 122 НК РФ — от неуплаченной суммы налога, в ст. 117 НК РФ — от доходов, полученных за время уклонения налогоплательщика от постановки на налоговый учет).

Ответственность за налоговые правонарушения носит карательный характер. Меры ответственности, предусмотренные Налоговым кодексом, выходят за рамки налогового обязательства как такового. Суммы штрафов уплачиваются правонарушителем помимо перечисления в бюджет суммы недоимки, а также пеней за просрочку исполнения обязанности по уплате налога. Кроме того, при совокупности налоговых правонарушений, то есть совершении лицом двух и более наказуемых деяний, налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой, а размер штрафа определяется с учетом обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, если таковые будут установлены и впоследствии признаны судом. При этом наличие этих обстоятельств должно подтверждаться соответствующими доказательствами.

Согласно ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Поэтому нельзя говорить о совокупности правонарушений, а значит, и о сложении санкций, когда действия или бездействие субъекта хотя и подпадают под признаки разных правовых норм, но одна из них охватывает правонарушение полностью, а все другие — лишь отдельные его части. В таком случае к лицу может быть применена только одна мера ответственности.

## Обстоятельства, смягчающие ответственность

Согласно ст.112 Налогового кодекса Российской Федерации только суд имеет право определять, является обстоятельство, имеющее место при совершении налогового правонарушения, обстоятельством, смягчающим ответственность налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента.

Налоговые органы, в том числе налоговый орган, принимающий на основании акта налоговой проверки решение о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента к налоговой ответственности, а также вышестоящий налоговый орган при рассмотрении жалобы налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента на решение о привлечении к налоговой ответственности, такой возможности не имеют.

Полномочия суда по уменьшению взыскиваемого штрафа при наложении налоговой ответственности объясняются тем, что налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента, иных лиц на основании п.7 ст.114 НК РФ только в судебном порядке.

Именно суд, определяя размер штрафа при наложении на налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента предусмотренных гл.16 НК РФ санкций за совершенное налоговое правонарушение, должен оценить доказательства, свидетельствующие о наличии обстоятельств, смягчающих ответственность, и при наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства уменьшить размер взыскиваемого штрафа согласно п.3 ст.114 НК РФ не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл.16 НК РФ, согласно которой он подлежит наказанию.

В совместном Постановлении Пленумов Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.06.1999 N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" указано, что п.3 ст.114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции. Учитывая это, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза.

Установление законодателем дифференцированного по размеру взыскания за правонарушение, а также наличие возможности его снижения позволяют наложить взыскание с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, его имущественного положения, иных существенных обстоятельств дела.

Статья 112 НК РФ прямо называет два вида обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Первый — это совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств.

Такие обстоятельства могут быть различны — болезнь правонарушителя или членов его семьи, потеря работы, серьезные материальные затруднения. Данные обстоятельства должны быть связаны с правонарушением, являться его причиной. Так, материальные затруднения предпринимателя могут оказать непосредственное влияние на неполную уплату налога, но вряд ли препятствуют своевременному представлению налоговой декларации.

Вторым видом обстоятельств, смягчающих ответственность, является совершение налогового правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

В таких ситуациях лицо действует вынужденно, свобода его воли определенным образом ограничивается внешним воздействием. Принуждение может касаться различных сторон жизни лица и быть как физическим (избиение, ограничение свободы), так и психическим (угрозы причинить физический вред самому субъекту или его родным, лишить материальной помощи, разгласить конфиденциальные сведения). Угрозы и принуждение должны быть конкретными, существующими и представлять реальную опасность для лица. Материальная, служебная и иная зависимость имеет место, когда правонарушение совершается по настоянию другого лица, которое может существенно повлиять на материальное, служебное или моральное положение правонарушителя (выселить из квартиры, понизить зарплату, уволить, распространить позорящие сведения).

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, законом не ограничен. Как следует из подп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ, смягчающими суд может признать и другие обстоятельства.

На наличие обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента, могут ссылаться как физические, так и юридические лица при рассмотрении судом иска налогового органа о взыскании с них налоговой санкции на основании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения или иска физического или юридического лица о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

В случае представления надлежащих доказательств, подтверждающих наличие обстоятельств, смягчающих ответственность, налогоплательщик (плательщик сбора), налоговый агент, иное лицо вправе рассчитывать на уменьшение судом взыскиваемого с них штрафа.

Исходя из формулировок обстоятельств, характеризующихся как обстоятельства, смягчающие ответственность, можно прийти к выводу, что они применимы по отношению к физическим лицам. Однако суды при рассмотрении конкретных дел к смягчающим вину юридического лица обстоятельствам относили тяжелое финансовое положение предприятия, продажу им продукции (товаров) государственным учреждениям в кредит, получение средств от реализации продукции (работ, услуг) не денежными средствами, а товарами (бартер) и иные обстоятельства.

По мнению судей, рассматривающих дела о налоговых правонарушениях и применяющих положения ст.ст.112 и 114 НК РФ, не все обстоятельства, связанные с деятельностью юридических лиц и заслуживающие положительной оценки, можно отнести к числу смягчающих. Таковыми можно признать только те обстоятельства, которые существовали на момент совершения налогового нарушения и под воздействием которых (полностью или частично) оно было совершено.

## Обстоятельства, отягчающие ответственность

Положения об отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения обстоятельствах, равно как и нормы об обстоятельствах, смягчающих ответственность налогоплательщика, появились в российском налоговом законодательстве с введением части первой НК РФ. Закон Российской Федерации от 27.12.1991 N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" упоминал о взыскании штрафа в двукратном размере суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения при повторном правонарушении. Предусматривалась также возможность взыскания штрафа в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли) при установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором либо решением суда по иску налогового органа или прокурора. Однако в Законе N 2118-1 не говорилось о повторности и умысле как об обстоятельствах, отягчающих ответственность. Скорее, это были квалифицирующие признаки составов налоговых правонарушений.

Единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, Налоговый кодекс РФ называет совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение, то есть повторное налоговое правонарушение. Повторность можно считать установленной при наличии нескольких условий.

Во-первых, деяние, за которое лицо в данный момент привлекается к ответственности, должно быть аналогично ранее совершенному правонарушению, то есть обладать сходными с ним признаками. Так, не могут считаться аналогичными непредставление организацией налоговой декларации (ст. 119 НК РФ) и систематическое неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций (ст. 120 НК РФ), поскольку эти правонарушения различаются и по объекту, и по объективной стороне. Не будет повторности в ситуации, когда организация, привлекаемая к ответственности за неуплату налога (ст. 122 НК РФ), ранее была подвергнута штрафу за неперечисление сумм налога в качестве налогового агента (ст. 123 НК РФ). Несмотря на то что к ответственности привлекается одно и то же юридическое лицо, в каждом из этих случаев оно выступает в разных качествах — как налогоплательщик и как налоговый агент соответственно.

Во-вторых, на правонарушителя возлагалась ответственность за допущенное ранее налоговое правонарушение. Если такое правонарушение было обнаружено, но производство по делу не велось или был пропущен срок привлечения к ответственности, или во взыскании санкций было отказано, последующее налоговое правонарушение не может считаться повторным.

В-третьих, новое правонарушение должно быть совершено в течение двенадцати месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции за аналогичное нарушение, так как по истечении этого срока лицо считается ранее не подвергавшимся ответственности за налоговое правонарушение. Например, решение суда о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 НК РФ за неуплату налога, вступило в силу 19 мая 2000 г. Этот же налогоплательщик, допустивший неуплату налога 20 мая 2001 г., уже не может быть привлечен к ответственности как за повторное правонарушение.

При наличии обстоятельства, отягчающего ответственность правонарушителя, суд увеличивает размер штрафа, предусмотренного соответствующей статьей Налогового кодекса РФ, в два раза (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Согласно п.4 ст.112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения. Это означает, что первоначальным является факт установления налогового правонарушения, затем следует установление наличия смягчающих или отягчающих обстоятельств, оцениваемых судом в качестве таковых. После чего суд принимает решение о наложении налоговой санкции на налогоплательщика с учетом данных обстоятельств.

# Привлечение к ответственности

При привлечении лица к ответственности необходимо соблюдение ряда условий, перечисленных в ст.108 НК РФ, которые представляют собой своего рода гарантии не только законного, но и справедливого наложения наказания на правонарушителя. Такими условиями являются следующие:

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

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

3. 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.

4. 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.

5. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

6. 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.

Нарушение хотя бы одного из вышеперечисленных условий при привлечении лица к налоговой ответственности делает наложение налоговых санкций незаконным.

Являясь единственным фактическим основанием привлечения виновного лица к ответственности, само по себе налоговое правонарушение автоматически не влечет применения мер государственного принуждения. Реализация правовых норм об ответственности осуществляется в соответствии с установленной федеральными законами процедурой.

Порядок привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения регламентирован в главах 14 и 15 Налогового кодекса РФ. Несоблюдение этого порядка может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Даже при установлении в действиях или бездействии лица всех призна­ков состава налогового правонарушения оно не может быть подвергнуто мерам ответственности, если истек установленный ст. 113 Налогового кодекса РФ срок давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение. Этот срок равен трем годам, которые исчисляются ли­бо со дня совершения правонарушения, либо со дня, следующего после окончания налогового периода, в течение которого было совершено пра­вонарушение.

Течение срока согласно ст. 6.1 НК РФ начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определе­но его начало. Срок, исчисляемый годами, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока.

Со дня, следующего после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение, срок давности исчисляется применительно к налоговым правонарушениям, предусмотренным ста­тьями 120 и 122 НК РФ.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение всех остальных налоговых правонарушений (статьи 116—119, 123—129.1 НК РФ) исчисляется со дня их совершения.

Выявленные налоговым органом факты налоговых правонарушений должны подтверждаться документально. В зависимости от совершенного правонарушения таким подтверждением могут быть копии документов налогоплательщика (например, первичной и управленческой документации, договоров), декларации или объяснения налогоплательщиков, документы других лиц (например, извещения банков об открытии счета, извещения органов и лиц, осуществляющих регистрацию имущества, сделки с которым подлежат налоговому контролю), протоколы опроса свидетелей, заключения экспертов и т. п.

В определенных случаях факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть обязательно зафиксирован акте, подписанном уполномоченными должностными лицами налогового органа. Налоговый кодекс РФ требует обязательного составления акта:

* по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика,

плательщика сборов или налогового агента;

* при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика;
* при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах, лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами.

Во всех иных случаях обнаружения фактов налоговых правонарушений, в том числе при проведении камеральной проверки, составление акта Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Акты, составленные должностными лицами налогового органа, и другие документы, подтверждающие факты нарушения законодательства о налогах и сборах, представляются для рассмотрения руководителю налогового органа или его заместителю. По результатам рассмотрения этих материалов руководителем налогового органа или его заместителем выносится:

* решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля;
* решение об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
* решение о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Действующее налоговое законодательство устанавливает, что налоговые санкции могут быть взысканы с налогоплательщиков и иных лиц только в судебном порядке. При этом должен быть соблюден досудебный поря­док урегулирования спора о применении мер ответственности за налого­вое правонарушение — после вынесения решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения налого­вый орган обязан предложить ему добровольно уплатить соответствую­щую сумму налоговой санкции.

В случае, если привлекаемое к ответственности лицо отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило деся­тидневный срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган об­ращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица нало­говой санкции. К исковому заявлению должно быть приложено решение налогового органа и другие материалы дела о нало­говом правонарушении.

Налоговый кодекс РФ в ст. 115 устанавливает срок давности взыскания налоговых санкций, то есть срок, в течение которого налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции. Этот срок не должен превышать шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта, причем этот шестимесячный срок является пресекательным, то есть не подлежащим восстановлению.

# Отдельные виды правонарушений и ответственность за их совершение

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

**1. Статья 116. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе**

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Сроки для подачи заявлений о постановке на учет установлены ст.83 НК РФ. Налогоплательщики обязаны подать в соответствующий налоговый орган заявление о постановке на учет в течение:

* 10 дней после государственной регистрации организации или физического лица, осуществляющего деятельность без образования юридического лица;
* 10 дней после выдачи частным нотариусам, частным детективам, частным охранникам лицензии, свидетельства или иного документа, на основании которого осуществляется их деятельность;
* 30 дней со дня регистрации недвижимого имущества или транспортных средств, принадлежащих организации;
* одного месяца после создания обособленного подразделения организации.

Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок менее 90 дней влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей, а более 90 дней влечет взыскание штрафа в размере 10 тысяч рублей.

Ответственность по ст. 116 НК РФ наступает лишь за нарушение сроков, установленных ст. 83 НК РФ, а не сроков, установленных ст. 84 НК РФ. Арбитражный суд откажет налоговому органу в иске к организации о привлечении ее к ответственности по ст. 116 НК РФ за нарушение 10-дневного срока уведомления налогового органа об изменении своего места нахождения, установленного п. 4 ст. 84 НК РФ (Постановление ФАС Московского округа от 08.06.2000 № КА-А40/2195-00).

Согласно ст. 83 НК РФ организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находятся подлежащие налогообложению недвижимое имущество или транспортные средства, обязана встать на учете качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств. Но согласно п.39 Постановления Пленума ВАС РФ N 5 и Письму МНС России от 8 августа 2001 г. N ШС-6-14/613@, если место нахождения обособленного подразделения, недвижимого имущества либо транспортного средства, принадлежащего налогоплательщику, совпадает с местом нахождения самого налогоплательщика, то повторная постановка на учет в той же налоговой инспекции не требуется.

**2. Статья 117. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе**

В соответствии со ст.117 НК РФ к налоговой ответственности привлекаются налогоплательщики, которые осуществляют деятельность без постановки на учет в налоговых органах и умышленно не встают на налоговый учет.

Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее двадцати тысяч рублей. А более трех месяцев - влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов доходов, полученных в период деятельности.

Применение ст.117 НК РФ обусловлено осуществлением лицом именно предпринимательской деятельности, ведь размер санкций определяется в зависимости от полученного налогоплательщиком в результате такой деятельности дохода. А получение дохода - это основная цель предпринимательской деятельности (ст.2 ГК РФ).

Таким образом, при привлечении лица к ответственности по ст.117 НК РФ доказыванию подлежат три момента:

1. что лицо не состоит (не состояло) на учете в налоговом органе;
2. что оно фактически осуществляет (осуществляло) в это время предпринимательскую деятельность;
3. что лицо уклонялось от постановки на налоговый учет.

Термин "уклонение" подразумевает совершение налогоплательщиком определенных действий с целью избежать постановки на учет. Уклонением может быть признано, например, сообщение налоговому органу недостоверных сведений о местонахождении имущества, игнорирование требований налогового органа о необходимости постановки на учет и т.п.

Статья 117 не дает определение понятию «доход». Но можно сказать, что в данном случае доход — это не любое получение денежных средств или других материальных благ, а только то, которое влечет появление выгоды, то есть улучшение экономического положения лица. То есть доход имеет место в случае превышения поступивших материальных благ над затраченными на эти цели средствами. Так, Федеральный арбитражный суд Московского округа в Постановлении от 03.07.2000 № КА-А40/2637-00 указал, что нельзя признать обоснованным расчет штрафных санкций, предусмотренных ст. 117 НК РФ, от полученной организацией выручки. Доходом организации с учетом норм ст. 41 НК РФ признается не выручка, а прибыль, от суммы которой и рассчитывается штраф по ст. 117 НК РФ.

Следует отметить несоответствие п.1 и п.2 данной статьи. Исходя из буквального содержания статьи можно заключить, что если налогоплательщик ведет деятельность без постановки на учет в налоговом органе менее трех месяцев (такое деяние соответствует признакам правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 117 НК РФ), на него в любом случае может быть наложен штраф в размере 20 000 рублей, даже если доход не будет получен. Если же при прочих равных условиях просрочка составит более трех месяцев, что предусмотрено п. 2 ст. 117 НК РФ, сумма штрафа может быть либо гораздо меньше, либо, когда доход будет отсутствовать, вообще равна нулю.

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

Штраф в размере 5 тысяч рублей предусмотрен Налоговым кодексом РФ в отношении тех налогоплательщиков, которые в десятидневный срок (п.2 ст.23 НК РФ) не представили в налоговые органы сведения об открытии (закрытии) счета в банке.

Форма сообщения об открытии (закрытии) счетов приведена в Приложении 1 к Порядку и условиям присвоения, применения, а также изменения ИНН, утвержденному Приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309.

Налогоплательщику необходимо сообщать об открытии или закрытии только тех банковских счетов, которые были открыты на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, в частности, расчетных или текущих счетов. Поэтому несообщение налоговому органу информации об открытии или закрытии депозитного или ссудного счета организации или индивидуального предпринимателя не образует состава данного правонарушения и, следовательно, не влечет мер налоговой ответственности.

МНС России требует, чтобы налогоплательщики сообщали в налоговые органы сведения об открытии текущих валютных, транзитных валютных и специальных транзитных валютных счетов (Письмо МНС России от 1 февраля 2002 г. N 14-3-04/218-Г530). Однако транзитный валютный счет открывается организации одновременно с текущим валютным счетом (п.6 Инструкции ЦБ РФ от 29 июня 1992 г. N 7 "О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями, организациями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведения операций на внутреннем валютном рынке Российской Федерации", утвержденной Приказом ЦБ РФ от 29 июня 1992 г. N 02-104А). Поэтому можно говорить о необязательности дополнительно сообщать налоговому органу об открытии транзитного валютного счета не нужно. Этот вывод подтверждает судебная практика (Постановление Президиума ВАС РФ от 4 июля 2002 г. N 10335/01).

Налоговые органы требуют, чтобы организация - налогоплательщик сообщала об открытии (закрытии) счетов во все налоговые органы, в которых она состоит на учете: по месту своего нахождения, месту нахождения своих обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению (Письмо МНС России от 2 июля 2002 г. N ММ-6-09/922@).

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

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога (ст. 80 НК РФ). Как правило, налоговые декларации обязательно подаются по каждому налогу по окончании очередного налогового или отчетного периода. Конкретные сроки представления налоговых деклараций определяются в соответствии с нормами законодательства, устанавливающими порядок уплаты конкретных налогов.

Непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 100 рублей.

А если срок непредставления декларации превысит 180 дней, то штраф взыскивается уже в размере 30 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 процентов суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня (п.1 Письма МНС России от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734).

Так же как и в ст. 117, существует несоответствие п.1 и п.2. Так, если срок непредставления декларации, по которой налог к доплате равен нулю, составит менее 180 дней, то к налогоплательщику применяется штраф размере 100 руб. А если срок непредставления указанной декларации будет более 180 дней, то никакие санкции к налогоплательщику не применяются. Такая формулировка санкции нарушает требование соразмерности юридической ответственности.

Также следует обратить внимание на то, что сумма штрафа определяется ежемесячно, но не изменяется в зависимости от того, просрочен полный или неполный месяц. Например, налогоплательщику будет начислен штраф в размере 5% от суммы налога, подлежащего уплате на основе декларации, независимо от того, 22 февраля или 20 марта будет представлена налоговая декларация, которую следовало подать 20 февраля.

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

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Размер санкций установлен в зависимости от того, в течение скольких налоговых периодов совершалось подобное правонарушение. Если в течение одного налогового периода, то сумма штрафа составляет 5 тысяч рублей, если в течение нескольких - 15 тысяч рублей. Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы, влекут взыскание штрафа в размере 10 процентов от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тысяч рублей.

При применении ст.120 НК РФ необходимо обратить внимание на два существенных момента.

1) Отсутствие одного первичного документа (или счета - фактуры) не может считаться грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, так как ст.120 НК РФ упоминает об этих документах во множественном числе.

2) Налоговые периоды по разным налогам различны (по НДС - месяц (квартал), по налогу на прибыль - год). Поэтому встает вопрос, как следует квалифицировать указанное правонарушение (по п.1 или п.2 ст.120 НК РФ) в случае, когда грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения касается налогов, у которых налоговые периоды различны. Например, организация в течение полугода неправильно отражала на счетах бухгалтерского учета выручку от реализации продукции. Таким образом, по налогу на прибыль правонарушение совершалось в течение одного налогового периода, а по НДС - в течение нескольких периодов. В данном случае правонарушение должно квалифицироваться по п.2 ст.120 НК РФ, поскольку в действиях лица будет иметь место состав правонарушения, предусмотренный этим пунктом. То есть в подобной ситуации достаточно факта грубого нарушения хотя бы по одному налогу.

**6. Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога**

Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченных сумм налога. А неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, влекут взыскание штрафа в размере 20 процентов неуплаченной суммы налога.

Если деяния по неуплате или неполной уплате сумм налога были совершены умышленно, то они влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченных сумм налога.

Но налогоплательщик не подлежит ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога за конкретный период, если в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата этого налога, которая перекрывает сумму налога, не уплаченную в данном периоде, поскольку в целом по налогу задолженность перед бюджетом отсутствует. Если же у налогоплательщика переплата налога образуется в более поздний период по отношению к тому периоду, когда возникла задолженность перед бюджетом, то налогоплательщик может быть освобожден от ответственности при соблюдении им условий, установленных п. 4 ст. 81 НК РФ.

Согласно п. 1 ст. 122 НК РФ, неуплата или неполная уплата сумм налога может быть совершена несколькими способами — занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога, совершение других неправомерных действий или бездействия.

Занижение налоговой базы, как правило, имеет место при неправильном определении стоимостной, физической или какой-либо другой характеристик объекта налогообложения. В то же время занижение налоговой базы может произойти в результате грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения (п.3 ст.120 НК РФ). В результате возникали споры по поводу того, какую статью надо применять. В своем Определении от 18 января 2001 г. N 6-О Конституционный Суд РФ указал, что положения п.п.1 и 3 ст.120 и п.1 ст.122 НК РФ не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий. Решение о применении конкретной статьи суд должен принимать самостоятельно, исходя из фактических обстоятельств дела и с учетом конституционно - правового смысла составов налоговых правонарушений.

Сложившаяся в настоящее время арбитражная практика исходит из того, что если занижение налоговой базы произошло в результате грубого нарушения правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекших занижение налоговой базы, то применяется ответственность, установленная п.3 ст.120 НК РФ. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога, произошло по иным основаниям, чем те, что указаны в ст.120 НК РФ, налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст.122 НК РФ (Постановление Президиума ВАС РФ от 21 мая 2002 г. N 3097/01). Аналогичного подхода придерживается и МНС России в Письме от 23 июля 2002 г. N ШС-6-14/1060.

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

Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда, проводящего налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика или налогового агента влечет взыскание штрафа в размере пяти тысяч рублей.

Объективная сторона данного правонарушения характеризуется действиями виновного лица, которые направлены на воспрепятствование только законному доступу должностных лиц. Доступ должностных лиц налоговых органов на служебную территорию или в служебное помещение налогоплательщика или налогового агента считается правомерным при условии предъявления ими служебного удостоверения и решения руководителя налогового органа или его заместителя о проведении выездной налоговой проверки. При отсутствии хотя бы одного из вышеперечисленных документов требование о доступе, высказываемое должностным лицом налогового органа, является неправомерным и налогоплательщик или налоговый агент вправе его не исполнять.

При оценке конкретного деяния, выразившегося в воспрепятствовании доступу должностных лиц, как противоправного следует учитывать также общие условия правомерности проведения выездных налоговых проверок, в рамках которых, исходя из смысла ст. 91 НК РФ, у должностных лиц налогового органа возникает право доступа на территорию или в помещение налогоплательщика или налогового агента. Так, в соответствии со ст. 89 НК РФ налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

**8. Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест**

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

Объективная сторона правонарушения представляет собой действия, нарушающие установленные ст. 77 НК РФ ограничения по владению, пользованию и распоряжению арестованным имуществом. По условиям п. 2 ст. 77 НК РФ арест может быть полным или частичным.

При полном аресте собственник лишается права распоряжаться арестованным имуществом, а владеть и пользоваться им может с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

При частичном аресте собственник может владеть, пользоваться и распоряжаться арестованным имуществом с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

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

Закон предоставляет налоговым органам право в рамках налогового контроля требовать у налогоплательщиков и налоговых агентов документы, подтверждающие правильность исчисления (удержания) налогов и своевременность их уплаты (перечисления) в бюджет (подп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ).

Пункт 1 ст.126 НК РФ предусматривает взыскание штрафа за непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Штраф взыскивается в размере 50 рублей за каждый непредставленный документ.

К документам и сведениям, о которых говорится в п. 1 ст. 126 НК РФ, не относятся заявления о постановке на учет, информация об открытии или закрытии банковского счета, налоговые декларации, поскольку в НК РФ имеются специальные нормы, устанавливающие ответственность за их непредставление (соответственно ст. 116, 117, 118,119).

В п. 1 ст. 126 НК РФ речь идет о:

* бухгалтерской отчетности (подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ);
* документах, необходимых для исчисления и уплаты налогов (подп. 5

п. 1 ст. 23 НК РФ);

* документах, запрашиваемых должностным лицом налогового органа,

проводящим налоговую проверку (ч. 4 ст. 88, ст. 93 НК РФ);

При применении ответственности, предусмотренной п.1 ст.126 НК РФ, необходимо помнить, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган - на бумажном или магнитном носителе (п.45 Постановления Пленума ВАС РФ N 5).

**10. Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу**

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 1000 рублей. А если несообщение (несвоевременное сообщение) имело место два раза и более в календарном году, то сумма штрафа до 5000 рублей.

К сведениям, за несообщение или несвоевременное сообщение которых может быть привлечен к ответственности по ст. 129.1 НК РФ налогоплательщик, относятся:

* сведения об участии в российских и иностранных организациях;
* сведения об объявлении несостоятельности, о ликвидации или реорганизации;
* сведения об изменении места нахождения организации;
* сведения об изменении места жительства гражданина;
* сведения об изменениях в учредительных документах организаций, в том числе связанных с образованием новых филиалов и представительств;
* сведения о разрешении заниматься лицензируемыми видами деятельности.

Сходство норм ст.ст.129.1 и 126 НК РФ не позволяет с достаточной определенностью разграничить области их применения. Предполагается, что ст.129.1 НК РФ применяется только в том случае, когда невозможно применить ст. 126 НК РФ.

# Заключение

Систематизация норм налогового законодательства, выразившаяся в принятии НК РФ, явилась объективным требованием существующей, внутренне целостной налоговой системы. Ранее разрозненные нормы приобрели свою юридическую форму в правовом акте особой юридической силы, который объединил их в единое целое, обладающее логически согласованной структурой институтов. Одним из таких является институт налоговых правонарушений и ответственности.

Устанавливая систему составов налоговых правонарушений, данный институт очерчивает границы возможного применения мер государственного принуждения к участникам налоговых правоотношений. Знание структуры налогово-правовых составов способствует не только правильному применению ответственности налоговыми органами и судами, но и предупреждает их совершение, а также незаконное к ним привлечение налогоплательщиков и других участников правоотношений.

Но существующее налоговое законодательство на данный момент далеко от совершенства. Оно все еще является довольно запутанным и противоречивым. Так, например, некоторые нормы шестнадцатой главы Налогового кодекса РФ нарушают требования соразмерности юридической ответственности.

В настоящее время остается еще много споров и противоречий по применению норм Налогового кодекса РФ, которые смогут быть разрешения путем внесения изменений в некоторые статьи Налогового кодекса РФ, разъяснений МНС, постановлений ВАС и путем накопления судебной практики по налоговым спорам.

Также остается спорным вопрос и о самой сущности налоговой ответственности, так как это понятие еще законодательно не закреплено. Соответственно, сейчас не существует единого мнения о том, является ли она самостоятельным видом юридической ответственности.

# Список использованной литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ (с учетом изменений)
2. Кодекс РФ об административных правонарушениях. Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ
3. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27.12.1991
4. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»
5. Письмо МНС России от 28.09.2001 №ШС-6-14/734
6. Ашомко Т.А., Проваленко О.М. Налоговый кодекс: правонарушение и ответственность. – М.: ООО НПО «Вычислительная математика и информатика», 2001
7. Глухов В.В., Дольдэ И.В. Налоги: теория и практика. - Спб.: Специальная литература, 1996
8. Налоги и налогообложение: 2-е изд / Под ред. Романовского М.В., Врублевской О.В. – СПб: Питер, 2001
9. Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. – М.: Книжный мир, 2003
10. Щекин Д.М. Судебная практика по налоговым спорам. – М.: МЦФЭР, 2003
11. Ведерников О.О. Ответственность налогоплательщика // Налоговые известия Московского региона, N 9, 2001
12. Ведерников О.О. Ответственность налогоплательщика // Финансовая газета, N 29, 2001
13. Виговский Е.В. Принципы презумпции невиновности при совершении налоговых правонарушений //Аудиторские ведомости, N 1, 2002
14. Вилесова О.П., Казакова А.В. Ответственность налогоплательщика: обстоятельства, учитываемые при ее применении //Аудиторские ведомости, N 7, 2001
15. Вильчур Н.Р. Привлечение к ответственности за непостановку на налоговый учет // Бухгалтерский учет, N 21, 2001
16. Гусева Т.А. За налоговые правонарушения – административная ответственность? // Финансы, N 12, 2001
17. Евтеева М.Ю. О практике применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Высшего Арбитражного Суда, N 4, 2000.
18. Емельянов А.С. Правонарушения в области налогов и сборов и ответственность за них: сравнительный анализ законодательства о налогах и сборах и законодательства об административных правонарушениях // Налоговый вестник, N 11, 2002
19. Иванов М.Д. Сроки давности при привлечении к ответственности // Налоговый вестник, N 2, 2002
20. Короткова Л.А. Ответственность налоговых агентов за несвоевременное предоставление ими сведений о доходах физических лиц//Аудиторские ведомости, N 11, 2001
21. Короткова Л.А. Обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения //Налоговый вестник, N 9, 2002
22. Коротчаева Н.М. Ответственность за несвоевременное представление организацией налоговой декларации //Бухгалтерский учет, N 6, 2002
23. Кузнецов А. Чего ждать от нового АПК// АКДИ “Экономика и жизнь”, N 10-11, 2002
24. Кузнецов А. Ответственность за административные правонарушения в области налогов и сборов // АКДИ “Экономика и жизнь”, N 8, 2002
25. Мамбеталиев Н.Т. Об ответственности за нарушения налогового законодательства в государствах - членах ЕВРАЗЭС // Налоговый вестник, N 1, 2002
26. Мешалкин В. Обзор судебной практики: налоговые споры // Экономико-правовой бюллетень, N 9, 2002
27. Мешалкин В., Васильева М., Михалычева Ю., Буйских О. Налоговые правонарушения и преступления // Экономико-правовой бюллетень, N 10, 2002
28. Музыченко А. Привлечение к ответственности по статье 119 НК РФ при отсутствии задолженности по уплате налога // АКДИ “Экономика и жизнь”, N 11, 2002
29. Музыченко А. Применение налоговых санкций // АКДИ “Экономика и жизнь”, N 9, 2002
30. Пепеляев С.Г. Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений // Налоговый вестник, N 1,2,3, 2000
31. Петрова Т. Налоговая ответственность налогоплательщика // Финансовая газета, N 14, 2002
32. Титова Г. О налоговой ответственности // Финансовая газета, ,N 47, 2001
33. Тюрина А. Обзор судебной практики: налоговые споры // Экономико-правовой бюллетень, N 4-5, 2002
34. http://www.nalog.ru/crime/otvetstv.shtml

Виды ответственности за нарушение налогового и иного законодательства

1. http://www.nalog.parma.ru/cons/5/otw.shtml

Шкодник Е.Г. Налоговая ответственность: особенности применения, судебная практика.

# Приложение 1

**Соотношение обязанностей налогоплательщиков и ответственности за нарушение налогового законодательства**

|  |  |
| --- | --- |
| Обязанности налогоплательщиков | Ответственность |
| 1. Налогоплательщики обязаны:1) уплачивать законно установленные налоги; | Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога |
| 2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;  | Статья 117. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе |
| 3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;  | Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения |
| 4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете";  | Статья 119. Непредставление налоговой декларации  |
| 5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов; | Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля |
| 6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей; | Статья 124. Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение |
| 7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном НК РФ; | Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля |
| 8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;  | Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения |
| 9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах. |  |
| 2. Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели - помимо обязанностей, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета: (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ) (см. текст в предыдущей редакции)об открытии или закрытии счетов - в десятидневный срок; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ) (см. текст в предыдущей редакции)обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;об объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ) (см. текст в предыдущей редакции)об изменении своего места нахождения или места жительства - в срок не позднее десяти дней с момента такого изменения.  | Статья 118. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банкеСтатья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля |

# Приложение 2

**Ответственность налогоплательщиков**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Состав налогового правонарушения | Период | Мера ответственности в соответствии с нормами НК РФ |
| Статья 116 НК РФ. Нарушение срока постановки на учет | Менее 90 дней | 5 000 руб. |
| Более 90 дней | 10 000 руб. |
| Статья 117 НК РФ. Ведение деятельности без постановки на учет | Менее 3 месяцев | 10% от доходов за время деятельности (не менее 20 000 руб.) |
| Более 3 месяцев | 20% от доходов |
| Статья 118 НК РФ. Нарушение срока представления сведений об открытии (закрытии) счета в банке | Более 5 дней | 5 000 руб. |
| Статья 119 НК РФ. Непредставление налоговой декларации | До 180 дней | 5% от суммы налога за каждый месяц со дня, установленного для ее представления |
| Более 180 дней | 30% от суммы налога + 10% от этой суммы за каждый месяц со 181-го дня |
| Статья 120 НК РФ. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения | Один налоговый период | 5 000 руб. |
| Более одного налогового периода | 15 000 руб. |
| Статья 122 НК РФ. Неуплата или неполная уплата сумм налога(умышленная) |  | 20 % от неуплаченных сумм налога40% от неуплаченных сумм налога |
| Статья 124 НК РФ. Незаконное воспрепятствование доступу должностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение |  | 5 000 руб. |
| Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест |  | 10 000 руб. |
| Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля |  | 50 руб. за каждый непредставленный документ |
| Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу(в случае повторного совершения) |  | 1 000 руб.5 000 руб. |

# Приложение 3

**Судебная практика**

 (Постановление Президиума ВАС РФ от

4 декабря 2001 г. N 2891/01)

ООО приобрело автотранспортные средства и передало их своему структурному подразделению, расположенному в другом городе, где ООО уже состояло на налоговом учете. Заявления о постановке на налоговый учет по месту нахождения автотранспортных средств общество в налоговый орган не подавало.

Налоговый орган со ссылкой на ст.83 НК РФ принял решение о привлечении общества к налоговой ответственности, предусмотренной ст.116 НК РФ, и обратился в арбитражный суд с иском о взыскании штрафа.

Арбитражный суд удовлетворил требования налогового органа.

Апелляционная и кассационная инстанции оставили вынесенное решение в силе.

Президиум ВАС РФ все вынесенные судебные решения отменил и в удовлетворении иска отказал, поскольку в действиях общества отсутствовал состав правонарушения, предусмотренный ст.116 НК РФ.

Президиум ВАС РФ разъяснил, что указанная норма предусматривает учет не объектов, а субъектов налогообложения. На налогоплательщика, вставшего на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из оснований, предусмотренных ст.83 НК РФ, не может быть возложена обязанность повторно вставать на учет в том же самом налоговом органе по иному упомянутому статьей основанию.

(Постановление ФАС Северо - Кавказского округа

от 19 марта 2001 г. N Ф08-646/2001-2904А)

Московский техникум открыл свой филиал в Северо - Кавказском регионе. Заявление о постановке на учет в налоговом органе было подано налогоплательщиком с нарушением срока, установленного налоговым законодательством.

Установив данный факт, налоговый орган обратился в арбитражный суд с иском о взыскании санкций, предусмотренных п.2 ст.116 и п.1 ст.117 НК РФ.

Арбитражный суд требования налогового органа удовлетворил частично, взыскав штраф, предусмотренный ст.116 НК РФ. В остальной части иска было отказано.

В своем решении арбитражный суд указал следующее.

Во-первых, одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности по ст.ст.116 и 117 НК РФ не допускается. Во-вторых, диспозиция ст.117 НК РФ предусматривает уклонение от постановки на учет в налоговом органе. Налоговый орган не представил доказательств имеющих место со стороны налогоплательщика уклонений, следовательно, ответственность по ст.117 НК РФ в данном случае применена быть не может.

Суд кассационной инстанции поддержал позицию арбитражного суда.

(Постановление ФАС Центрального округа

от 18 июня 2002 г. N 54-324/02-С7)

Предприниматель открыл расчетный счет в банке. Однако сообщение об открытии счета в 10-дневный срок в налоговую инспекцию не представил. Предприниматель полагал, что сообщать в налоговый орган об открытии расчетного счета ему нет необходимости ввиду того, что он представил в ИМНС расчет сумм единого налога, в котором был указан номер расчетного счета.

По данному факту налоговый орган составил протокол и принял решение о привлечении предпринимателя к ответственности, предусмотренной п.1 ст.118 НК РФ. Поскольку в добровольном порядке штраф уплачен не был, налоговый орган обратился с соответствующим иском в суд.

Решением арбитражного суда, поддержанным апелляционной и кассационной инстанциями, требования налогового органа были удовлетворены.

Представляя в налоговый орган расчет суммы единого налога, предприниматель совершил действия и выполнял обязанность по представлению налоговых деклараций, предусмотренную пп.4 п.1 ст.23 НК РФ и нормами законодательства о едином налоге на вмененный доход, тогда как законом (п.2 ст.23 НК РФ) предусмотрено совершение самостоятельного действия по исполнению обязанности письменно информировать налоговый орган об открытии счета и определен специальный порядок исполнения такой обязанности путем направления отдельного документа установленной формы и в установленный срок.

(Постановление ФАС Северо - Западного округа

от 4 февраля 2002 г. N А44-1966/01-С13)

Сумма выручки от реализации ООО товаров (работ, услуг) в январе 2001 г. составила 927 900 руб., в феврале - 913 300 руб., в марте - 1 417 100 руб. ООО представило в ИМНС декларацию по НДС за январь только в апреле 2001 г.

ООО было привлечено к налоговой ответственности на основании п.1 ст.119 НК РФ. ИМНС обратилась в суд с иском о взыскании с ООО штрафа, предусмотренного п.1 ст.119 НК РФ.

Решением суда первой инстанции иск удовлетворен.

Кассационная инстанция решение арбитражного суда отменила.

При этом суд кассационный инстанции руководствовался следующим.

Согласно ст.163 НК РФ налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость является календарный месяц.

В соответствии с п.5 ст.174 НК РФ налогоплательщики обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

Пунктом 2 ст.163 НК РФ предусмотрено, что для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость и налога с продаж, не превышающими 1 млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом (п.6 ст.174 НК РФ).

Следовательно, плательщик НДС, у которого в каком-либо месяце квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС и налога с продаж превысила 1 млн руб., утрачивает право на ежеквартальную уплату налога и ежеквартальное представление декларации по налогу и обязан в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло указанное превышение суммы выручки, представить декларацию и уплатить подлежащую внесению в бюджет сумму налога за истекшие месяцы данного квартала.

Таким образом, ответчик правомерно на основании п.6 ст.174 НК РФ не представил до 20 февраля 2001 г. налоговую декларацию за январь 2001 г. Только в марте 2001 г. выручка превысила 1 млн руб., в связи с чем ответчик в срок до 20 апреля 2001 г. правомерно представил в налоговую инспекцию налоговую декларацию за январь 2001 г.

(Постановление ФАС Восточно - Сибирского округа

от 21 июня 2002 г. N А33-16988/01-С3/Ф02-1609/2002-С1)

Как видно из материалов дела, налоговой инспекцией проведена выездная налоговая проверка акционерного общества по вопросам соблюдения налогового законодательства. По результатам проверки составлен акт, на основании которого принято решение о привлечении АО к налоговой ответственности, в том числе по п.2 ст.120 НК РФ.

Основанием для привлечения АО к ответственности по п.2 ст.120 НК РФ явилось неведение налогоплательщиком персонифицированного учета сумм, подлежащих включению в доход физических лиц, в результате чего налоговым агентом не выполнена обязанность по удержанию и перечислению подоходного налога.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с иском о взыскании налоговых санкций.

Арбитражный суд в иске отказал в части взыскания штрафа, предусмотренного п.2 ст.120 НК РФ.

Кассационная инстанция поддержала вынесенное решение.

По смыслу ст.120 НК РФ субъектом указанного правонарушения может быть только налогоплательщик, а не налоговый агент.

Поэтому ответственность, предусмотренная ст.120 НК РФ, к налоговому агенту применяться не может. В данном случае подлежит применению ст.123 НК РФ.

Пункт 3 ст.120 НК РФ, в отличие от п.п.1 и 2 этой статьи, может быть применен только при условии, что допущенные налогоплательщиком нарушения привели к занижению налоговой базы.

(Постановление Президиума ВАС РФ

от 15 февраля 2002 г. N 5803/01)

В ходе проведенной проверки ООО налоговый орган установил следующие нарушения, допущенные налогоплательщиком: налогоплательщик в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость не отразил суммы выручки, полученные от реализации товаров (работ, услуг) в результате взаимозачета и по товарообменным операциям; налогоплательщик не вел журнал учета получаемых и выдаваемых счетов - фактур, в книге продаж и в книге покупок не указывал обязательные реквизиты (даты и номера счетов - фактур, ИНН покупателей), неправильно отражал хозяйственные операции в налоговых декларациях по налогу на добавленную стоимость. Результатом допущенных ошибок стало занижение налогооблагаемой базы по НДС и, как следствие, неполная уплата налога.

В связи с этим ИМНС обратилась в арбитражный суд с иском к обществу о взыскании штрафов на основании п.2 ст.120 и п.1 ст.122 НК РФ в сумме соответственно 15 000 руб. и 20 590 руб. 26 коп.

Арбитражный суд исковое требование в части взыскания 15 000 руб. удовлетворил.

Штраф в сумме 20 590 руб. 26 коп. общество заплатило добровольно.

Рассмотрев материалы дела, Президиум ВАС РФ установил, что основанием для применения ответственности, предусмотренной п.2 ст.120 и п.1 ст.122 НК РФ, явились одни и те же обстоятельства. То есть за одно и то же правонарушение налогоплательщик был дважды привлечен к ответственности.

Кроме того, допущенные налогоплательщиком нарушения не подпадают под перечень того, что понимается под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей ст.120 НК РФ. А указанный перечень носит исчерпывающий характер.

Учитывая это, Президиум ВАС РФ отменил вынесенное решение и направил дело на новое рассмотрение.

(Постановление ФАС Московского округа

от 6 февраля 2002 г. N КА-А40/199-02)

Налоговая инспекция потребовала у организации документы, необходимые для проверки. Ввиду большого количества истребуемых документов (более 40 000) налогоплательщик не успел в пятидневный срок изготовить копии и представить их в налоговый орган.

Решением налогового органа организация была привлечена к ответственности на основании ст.126 НК РФ.

Однако суды всех инстанций отказали налоговому органу во взыскании санкций.

Поводом для этого послужили следующие обстоятельства:

- в требовании о представлении документов не была определена дата, от которой следовало отсчитывать пятидневный срок;

- в требовании налоговый орган не указал точное количество истребуемых документов;

- вины организации в допущенном правонарушении не было, поскольку изготовить копии 40 000 документов за 5 дней практически невозможно;

- налоговый орган опоздал с обращением в суд, так как шестимесячный срок, отведенный Налоговым кодексом РФ для обращения в суд для взыскания налоговых санкций, истек.