МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования «Кемеровский государственный университет»
Юридический институт
Кафедра государственного и административного права

Морозова Нина Васильевна

Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение

Выпускная квалификационная работа (магистерская диссертация)

по направлению подготовки 40.04.01 Юриспруденция направленность (профиль) подготовки «Правозащитная деятельность»

Научный руководитель
к.ю.н., Н.В.Степанова

Работа защищена с оценкой:
_____

протокол ГЭК №_____

от «___» _____20___г.

Секретарь ГЭК_____
подпись

Кемерово 2021

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....…3

Глава 1 Общая характеристика налоговых правонарушений.....7

§ 1 Понятие и признаки налогового правонарушения.....7

§ 2 Виды налоговых правонарушений.....14

§ 3 Состав налогового правонарушения.....19

Глава 2 Налоговая ответственность как разновидность юридической ответственности.....30

§ 1 Понятие, правовое регулирование и проблемы применения налоговой ответственности.....30

§ 2 Ви ды от ветственности за на рушение на логового за конодательства.....49

§ 3 На логовая са нкция, ее юр идическая пр ирода, по рядок вз ыскания.....63

§ 4 За щита пр ав на логоплательщиков в пр оцессе пр ивлечения к на логовой ответственности.....76

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....86

Сп исок ис пользованных ис точников.....90

ВВЕДЕНИЕ

Налоги занимают ведущее место в формировании финансовых ресурсов государства. Доля налогов и сборов в структуре доходов федерального бюджета составляет свыше 80%. Возложение на граждан обязанности платить налоги и сборы стало объективно обоснованной экономическими преобразованиями в российском обществе необходимостью.

Взимание налогов есть одна из правовых форм изъятия части собственности у граждан и физических лиц. «Право государства требовать налоги и обязанность поданного платить их, тесно связаны друг с другом, вытекают одинаково из самого факта существования государства, из факта соединения граждан в государственный союз для достижения общих целей».[1]

Статья 57 Конституции Российской Федерации гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют».[2] Положения статьи 57 Конституции РФ, вменяющие обязанность каждому гражданину Российской Федерации уплачивать законно установленные налоги и сборы неоднократно становились предметом толкования со стороны Конституционного Суда Российской Федерации. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности гражданина. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества.

---

[1] Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / Янжул И.И. - М. 2002г. -241 с.

[2] Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020)

Обеспечить своевременное и полное поступление налогов и сборов в государственные бюджетные и внебюджетные фонды, призваны налоговые органы Российской Федерации. Совершенствование налогового администрирования - важный этап регулирования деятельности налоговых органов, направленный на исполнение возложенной государством на налоговые органы задачи.

Налоговое администрирование, в нашем понимании, есть повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, направленная на своевременную и полную уплату налогоплательщиками налогов, сборов и иных обязательных платежей. В рамках налогового администрирования налоговые органы проводят профилактические и другие меры для предотвращения налоговых правонарушений.

Современные ученые, исследующие причины налоговых правонарушений, обращают наше внимание на те обстоятельства, что налоговая преступность стала интеллектуальной. Порой сложно квалифицировать противоправные действия недобросовестных налогоплательщиков. Налоговые правонарушители интеллектуальны, высокообразованны, ориентированы на уклонение от уплаты налога. В связи с чем, особую актуальность, научную и практическую значимость исследования имеют вопросы правовой характеристики налогового правонарушения, познание их сущности, правовой природы, отличительных признаков, соотнесения с другими видами правонарушений и преступлений.

Традиционно исследователями уделяется большое внимание различным видам ответственности. Преимущественно такие исследования проводятся с позиции норм уголовного или административного права. В нашем представлении не только вопросы изучения причин и условий, в которых совершаются налоговые правонарушения, но и их детальная правовая характеристика, выявление их существенных особенностей лежат в основе предупредительной деятельности в сфере налогов.

В условиях радикальных изменений налоговых отношений в сфере контроля за деятельностью налогоплательщиков, частых изменений в структуре государственных органов власти, передача полномочий (в том числе по предупреждению налоговых правонарушений) от одних органов другим, вопросы познания сущности налоговых правонарушений и предупреждения имеют особую теоретическую и практическую значимость и требуют новых теоретико-правовых оценок. Особую актуальность приобретают также вопросы информационного администрирования и информационного обеспечения деятельности налоговых органов в связи с предупреждением налоговых правонарушений и придания стабильности доходам бюджетной системы. Указанный круг вопросов определил актуальность темы исследования.

Основной целью данной работы является комплексный анализ юридической ответственности за нарушения налогового законодательства, выделение общих признаков нарушений налогового законодательства, классификация их видов, анализ понятий на основе научной литературы разных авторов. Достижение этой цели предполагается посредством решения таких задач, как определение понятия, признаков, природы и видов ответственности за нарушение налогового законодательства, изучение причин нарушения налогового законодательства, определение понятия и структуры налогового правонарушения, анализ судебной практики, разработка профилактических мер, и мер по совершенствованию налогового законодательства. Изучение данных вопросов позволит лучше понять природу ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, ее специфику, особенности применения.

Объектом исследования являются общественные отношения в сфере правового регулирования юридической ответственности за нарушения налогового законодательства.

Предметом исследования являются нормы Налогового кодекса РФ, предусматривающие ответственность за нарушения налогового законодательства, виды налоговых правонарушений, а также порядок

осуществления налогоплательщиком защиты своих прав в случае их нарушения в ходе налогового контроля; материалы правоприменительной и судебной практики, а также научные работы, исследующие вопросы защиты прав налогоплательщика.

Методы исследования. В настоящей работе использованы общие методы научного познания – статистический, аналитический, методы сравнения, описания и обобщения.

Теоретической основой исследования послужили работы таких авторов как: Брызгалин А.В, Крохина Ю.А., Кучеров И.И., Малиновская В.М., Пепеляев С.Г., Вигдорчик Д.Г, Нерсесянц В.С., Д.В.Тютина, И.А. Цинделиани и др.

Структура работы определяется целью и задачами исследования.

Диссертация состоит из введения, двух глав, детализированных на 6 параграфов, заключения, списка использованных источников, включающего 60 наименований. Текст диссертации изложен на 85 страницах, без учета списка использованных источников.

По теме диссертации являлась участником: XIII Сибирского налогового форума-2018, XIV Сибирского налогового форума, которые были организованы журналом «Налоговед» и Юридическим институтом Кемеровского государственного университета, при поддержке компании «Пепеляев групп». А также участником Сибирского налогового форума онлайн (30.10.2020), организованного «Пепеляев групп».

Глава 1 Общая характеристика налоговых правонарушений

§ 1 Понятие и признаки налогового правонарушения

Правонарушения появились одновременно с возникновением государства и права и с тех пор, независимо от типа государства или типа права, сопутствуют ему, мешая нормальному функционированию государственно-правовых институтов, создавая угрозы для безопасности личности, общества и государства. Налоговые правонарушения являются относительно новой категорией для отечественной правовой системы. Поэтому для их исследования изначально необходимо определить признаки правонарушения как общеправового понятия, а уже затем перейти к исследованию понятия и признаков налогового правонарушения.

Значительное количество налоговых споров возникает по той причине, что каждая из сторон конфликта трактует понятие "налоговое правонарушение" по-своему. Следовательно, очень важно правильно определить содержание данного понятия. Это поможет разобраться, действительно ли налогоплательщик совершил налоговое правонарушение или же к налогоплательщику предъявляются претензии без достаточных на то оснований.

Понятие налогового правонарушения закреплено в статье 106 Налогового Кодекса РФ, где говорится, что «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность».[3]

[3] Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 23.11.2020) Первоначальный текст документа опубликован в изданиях "Российская газета", N 148-149, 06.08.1998

Исходя из определения налогового правонарушения можно сказать, что общепризнанными признаками налогового правонарушения являются:

- виновность
- противоправность
- деяние в форме действия или бездействия;
- ответственность.

Однако в отдельных работах авторов, например в работе Вигдорчик Д.Г. высказывается такое мнение как о выделении такого признака, как общественная опасность, обосновывая свои доводы тем, что общественная опасность налоговых правонарушений состоит в посягательстве на финансовую стабильность и безопасность государства.[4]

Теперь охарактеризуем каждый из признаков налогового правонарушения подробнее:

- виновность - один из важнейших и необходимых признаков налогового правонарушения. Налоговый кодекс Российской Федерации, ряд Постановлений Конституционного Суда РФ, многочисленные решения арбитражных судов поставили точку, в том является или не является вина обязательным признаком налогового правонарушения. Законодатель указал на вину, как на обязательный признак, в самом определении налогового правонарушения.

Кроме того, это прослеживается в ряде других статей Налогового кодекса РФ. Так в пункте 6 статьи 108 НК РФ указано, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. В пункте 2 статьи 109 НК РФ говориться, что отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового

[4] Вигдорчик Д.Г. Налоговое правонарушение: правовая характеристика: Дис. канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9

правонарушения. В Статье 110 Налогового кодекса РФ рассматриваются формы вины при совершении налогового правонарушения, а в статье 111 Налогового кодекса РФ - обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения.

В совместном Постановлении Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. в пункте 18 отмечено, что «вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение».[5]

Как следует из правовой позиции КС РФ, изложенной в Определениях от 18.06.2004 N 201-О[6], от 04.07.2002 N 202-О[7], суд при рассмотрении дел, связанных с привлечением налогоплательщиков к налоговой ответственности, не может ограничиться формальной констатацией лишь факта нарушения им обязанности, не выявляя иные связанные с ним обстоятельства, в том числе наличие или отсутствие вины соответствующих субъектов, в какой бы форме она ни проявлялась.

Таким образом, необходимость установления вины налогоплательщика для привлечения его к ответственности прямо предписана НК РФ.

---

[5] Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации"

[6] Определение Конституционного Суда РФ от 18.06.2004 N 201-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества "Кирово-Чепецкое управление строительства плюс К" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 3 статьи 2 Закона Российской Федерации "О налоге на прибыль предприятий и организаций", пунктов 12 и 13 Положения о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли, подпункта 3 пункта 1 статьи 23 и пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации"

[7] Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 N 202-О "По жалобе унитарного государственного предприятия "Дорожное ремонтно-строительное управление N 7" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации"

- противоправность - является обязательной составляющей налогового правонарушения. Противоправным поведением нарушаются нормы законодательства о налогах и сборах. Понятие законодательства о налогах и сборах раскрыто в ст. 1 Налогового кодекса РФ, где сказано, что Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах. Из прочтения пункта 2 статьи 1 НК РФ, система налогов и сборов, страховых взносов, взимаемых в бюджет Российской Федерации, а так же общие принципы налогообложения и сборов в России могут быть установлены только Налоговым кодексом РФ. Более того, по таким вопросам, как виды налогов и сборов, основаниям возникновения и порядка исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, прав и обязанностей, форм и методов налогового контроля, ответственности за совершение налоговых правонарушений, порядка обжалования актов налогового органа должны применяться только нормы Налогового кодекса РФ.

Статья 2 Налогового кодекса РФ дает определение налоговым отношениям, то есть отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах. В данной статье говориться, о том, что налоговые отношения - это властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, связанные с налогами, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Властные отношения складываются между государством в лице его государственных органов и должностных лиц и налогоплательщиками в лице юридических и физических лиц. Иными словами, государство издает властные предписания, которые подлежат обязательному применению всеми налогоплательщиками.

Противоправность проявляется в том, что она посягает на установленный законодательством о налогах порядок:

- исчисления, уплаты налогов (ст. ст. 52 - 58 Налогового кодекса РФ);

- исполнения обязанности по уплате налогов (ст. 45 Налогового кодекса РФ);

- постановки на налоговый учет и отчетности (ст. ст. 80 - 84 Налогового кодекса РФ);

- представления информации в налоговые органы (ст. 23 Налогового кодекса РФ);

- удержания и перечисления сумм налогов (ст. 24 Налогового кодекса РФ) и другие налоговые отношения.

Таким образом, в связи с противоправным поведением могут нарушаться не только положения Налогового кодекса РФ, но и принятые в соответствии с ним нормативные правовые акты о налогах и сборах;

- деяние в форме действия или бездействия. С признаком противоправности налогового правонарушения тесным образом связан признак деяния. Понятие "деяние" охватывает как действие, так и бездействие. Внешне выраженное виновное противоправное действие или бездействие влечет за собой определенные юридические последствия в виде реакции государства и привлечения к ответственности. Действие - это активное поведение, например грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 Налогового кодекса РФ), несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога (ст. 125 Налогового кодекса РФ). Бездействие - пассивное. К бездействию также следует относить ситуацию, когда в установленные сроки не осуществляются либо ненадлежащим образом исполняются предписания Налогового кодекса РФ или уклонение от их исполнения. Например, неуплата сумм налога, непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике - ст. ст. 122, 126 Налогового кодекса РФ;

- ответственность. Данный признак непосредственно закреплен не только в определении налогового правонарушения, но и в статье 114 НК РФ, согласно

которой «налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения». Согласно пункту второго данной статьи: «налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 Налогового кодекса РФ. Таким образом, законодатель за совершение налоговых правонарушений предусмотрел одну разновидность наказания – штраф.

Наказания за совершение налоговых правонарушений могут исчисляться в фиксированных суммах. Как это сформулировано в ст. 116 НК РФ (нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ). В фиксированной сумме предусмотрена санкция в ст. 119.1 НК РФ (несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме).

Санкция может выражаться в процентном соотношении от суммы не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании декларации за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей (ст. 119 НК РФ). Наказание за налоговое правонарушение может зависеть от количества непредставленных документов в налоговую инспекцию, как это сделано в ст. 126 НК, которая устанавливает санкцию в 200 рублей за каждый непредставленный документ.

Наличие ответственности, закрепленной в Налоговом кодексе РФ (гл. 16, 18), является обязательной и определяющей составляющей налогового правонарушения, т.к. могут быть налицо все признаки правонарушения: и виновность, и противоправность, и субъект правонарушения, а Налоговым кодексом РФ ответственность за совершенное деяние не установлена. Соответственно, совершенное деяние не будет признаваться налоговым правонарушением. Также следует учитывать, что одно и то же деяние в отношении одного и того же лица не может быть одновременно преступлением

и административным проступком. Законодатель установил приоритет уголовной ответственности, т.е. налоговая или административная ответственность физического лица наступает лишь в том случае, если допущенное им нарушение не влечет уголовной ответственности.

В рамках настоящего параграфа мы не стремимся проанализировать все разновидности ответственности за налоговые правонарушения, так как этому будет посвящен специальный параграф второй главы.

В рамках данного параграфа мы попытаемся обосновать, что налоговые правонарушения характеризуются большой общественной опасностью. Так от своевременности и полноты уплаты налогов зависит наполнение бюджета государства. В свою очередь, бюджет расходуется государством для реализации своих функций: обороны, социальной; экономической; охранительной и так далее. Функция налогообложения в данном случае выполняет роль обеспечения для реализации государством других функций. Государство не сможет нормально существовать без эффективной реализации функции налогообложения. Таким образом, различные виды налоговых правонарушений подрывают экономическую основу государства, его обороноспособность, охрану прав и свобод человека и гражданина, препятствуют реализации иных функций. Они выступают тормозом для формирования правового государства, развития гражданского общества. Ежегодно государственная казна недополучает миллиарды рублей в результате совершения налоговых правонарушений. Такие деяния опасны для общества. Поэтому мы полагаем, что налоговые правонарушения характеризуются общественной опасностью. Ввиду системности существующих объектов правовой охраны, посягая непосредственно на налоговые отношения данные правонарушения затрагивают различные сферы функционирования общества и государства

§ 2 Виды налоговых правонарушений

Налоговое правонарушение – это противоправное деяние (действие или бездействие), виновно совершенное в нарушение законодательства о налогах и сборах налогоплательщиком, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом или иным лицом, в отношении которого НК РФ предусмотрена ответственность. Абсолютно все виды налоговых правонарушений поименованы в главе 16 Налогового кодекса Российской Федерации.

Все виды нарушений законодательства о налогах и сборах условно можно подразделить на следующие группы:[8]

- нарушение обязанности постановки на учет в налоговых органах (ст. 116 НК РФ);

- нарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и с представлением в налоговые органы налоговых деклараций (ст. ст. 119, 120, 129.2, 129.4, 129.6);

- нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. ст. 122, 123, 129.3, 129.5);

- нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности органов налогового администрирования (ст. ст. 125, 126, 128, 129, 129.1).

К налоговым правонарушениям первой группы относится неисполнение налогоплательщиками обязанностей, возникающих в связи с постановкой на налоговый учет. Объектом правонарушения является установленный порядок постановки на налоговый учет. Статьей 116 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность налогоплательщиков за нарушение срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе. Пунктом 1 ст. 83 НК РФ закреплена обязанность налогоплательщиков, в целях проведения налогового контроля, постановки на учет в налоговых органах.

---

[8] Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: ЮрИнфоР, 2006. С. 330 - 335.

Субъективная сторона правонарушения выражается в неосторожности, что является отличительной особенностью ст. 116 НК РФ. Административная ответственность руководителей и других работников организаций, являющихся налогоплательщиками, за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе предусмотрена ч. 1 ст. 15.3 КоАП РФ.

Пункт 2 ст. 116 НК РФ предусматривает квалифицированный состав налогового правонарушения. Квалифицирующим признаком является нарушение срока постановки на учет на срок более 90 дней.

К правонарушениям второй группы относится непредставление в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета (ст. 119 НК РФ) или способ представления декларации (ст. 119.1); грубое нарушение правил учета доходов (расходов) или объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ).

Общим объектом таких правонарушений выступают общественные отношения, посягающие на экономическую безопасность государства. Объективную сторону правонарушений составляет невыполнение налогоплательщиком закрепленной в подпункте 4 п. 1 ст. 23 НК РФ обязанности представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые он обязан уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Объективная сторона состава правонарушения - неправомерное бездействие.

В соответствии со ст. 15.5 КоАП РФ нарушение установленных сроков представления налоговой декларации в налоговый орган влечет наложение административного штрафа на руководителей организаций.

Согласно примечанию к ст. 120 НК РФ под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается:

- отсутствие первичных документов;
- отсутствие счетов-фактур;
- отсутствие 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 и др.

К третьей группе налоговых правонарушений относится неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ), невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию или перечислению налогов, заключающееся в неправомерном неперечислении (неполном перечислении) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом (ст. 123 НК РФ). Объектом такого правонарушения являются финансовые отношения, обеспечивающие формирование доходной части бюджетов и государственных внебюджетных фондов. Опасность правонарушения состоит в том, что оно подрывает финансовое благосостояние государства и муниципальных образований. Субъектами правонарушения являются не только налогоплательщики (ст. 19 НК РФ), но и плательщики страховых взносов, налоговые агенты, иные лица. Привлечение организации к ответственности за совершение такого деяния не освобождает ее руководителя (иных лиц) от административной ответственности.

Субъективная сторона правонарушения характеризуется наличием обеих форм вины: умысел и неосторожность. При этом правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 122 НК РФ, совершается лишь по неосторожности, а пункте 3 - только умышленно, о чем прямо указано в ст. 122 НК РФ.

Обязанность своевременно рассчитывать, удерживать из средств, приходящихся к выплате налогоплательщикам, и перечислять в соответствующие бюджеты (государственные внебюджетные фонды) соответствующие налоги, страховые взносы имеется и у налоговых агентов, и у плательщиков страховых взносов. Объектом указанных правонарушений выступают общественные отношения, возникающие между государством, муниципальными образованиями и плательщиками страховых взносов, налоговыми агентами, которые своевременно обязаны исполнять обязанность платить налоги, сборы и страховые взносы.

Субъектами правонарушения по ст. 122 выступают налогоплательщики и плательщики страховых взносов, по ст. 123 НК РФ - только налоговые агенты. Субъективная сторона деяний характеризуется наличием умысла или неосторожной формы вины.

Привлечение налогового агента-организации, плательщика страховых взносов к ответственности не освобождает его от обязанности удержать и перечислить в бюджет сумму налога, страхового взноса (п. 5 ст. 108 НК РФ).

Четвертую группу составов налоговых правонарушений образуют те из них, которые связаны с воспрепятствованием законной деятельности органов налогового администрирования. Это правонарушения, предусмотренные ст. ст. 125, 126, 128, 129, 129.1 НК РФ.

Объектом правонарушения в статье 125 НК РФ является нарушение правил исполнительного производства. А именно нарушение установленного законом порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом налогоплательщика, на которое наложен арест. При этом лицо нарушает положения целого ряда норм (статьи 23, 31, 47, 77 НК РФ).

Правонарушение может быть совершено как в форме умысла, так и в форме неосторожности. Применение мер ответственности к организации не освобождает должностных лиц от уголовной ответственности.

Состав правонарушения по статье 126 НК РФ выражается в игнорировании положений статьи 31 НК РФ, в соответствии с которой налоговые органы вправе требовать документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов. Объектом данного вида правонарушений являются общественные отношения, посягающие на установленный порядок в сфере налоговых правоотношений. Правонарушение, предусмотренное пунктом 1 статьи 126 НК РФ, может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности. Отказ представить имеющиеся документы и представление документов с заведомо недостоверными сведениями согласно пункта 2 статьи 126 НК РФ может быть совершено

только умышленно. За аналогичные деяния предусмотрена административная ответственность руководителей и других работников организаций (ст. 15.6 КоАП РФ).

Так же к четвертой группе правонарушений относятся и такие, как неявка либо уклонение от явки без уважительных причин свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении (ч. 1 ст. 128 НК РФ), а также отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ).

Развитие предпринимательства, желание отдельных налогоплательщиков уклониться от уплаты налогов и сборов повлекло появление новых видов составов правонарушений. Их законодатель закрепил в ст. ст. 129.1 - 129.14 НК РФ. Общим объектом таких правонарушений является установленный государством и закрепленный в НК РФ порядок осуществления налогового контроля. Объективная сторона анализируемого деяния состоит в том, что виновный допускает неправомерное (т.е. грубое) нарушение норм НК РФ. Субъективная сторона правонарушения может выражаться как в умысле, так и в неосторожной форме вины.

Нормы ст. 129.2 предусматривают ответственность за совершение налогового правонарушения путем нарушения установленного НК порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы, порядка регистрации количества названных объектов (такой порядок предусмотрен п. п. 2 - 6 ст. 366 НК). Объективная сторона указанного правонарушения состоит в нарушении установленного порядка регистрации объектов игорного бизнеса. Субъективная сторона выражается в умышленной нерегистрации объекта игорного бизнеса и проявляется в умысле или неосторожности. Пункт 2 этой же статьи имеет квалифицирующий признак - совершение деяния более одного раза.

Помимо собственно налоговых правонарушений в НК РФ закреплены нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о

налогах и сборах. Основная их отличительная особенность заключается в том, что субъектами правонарушений являются исключительно банки, а объективная сторона выражается в неисполнении ими отдельных публичных обязанностей по содействию органам налогового администрирования. Однако, как мы уже указывали ранее, предметом данного исследования не является нарушение банками законодательства о налогах и сборах.

Анализ норм гл. 16 НК РФ позволяет сделать вывод о том, что подавляющее большинство налоговых правонарушений направлено против установленного государством и закрепленного в НК РФ порядка осуществления налогового контроля. Специфичность налоговых правонарушений проявляется в их многообразии, способности модифицироваться и видоизменяться

§ 3 Состав налогового правонарушения

Наряду с признаками правонарушения важное значение имеет юридический состав правонарушения, который представляет собой совокупность признаков противоправного поведения, необходимого для юридической квалификации последнего в качестве правонарушения.[9]

Для разграничения видов правонарушений (преступлений в сфере налогов и сборов, административных поступков в сфере налогов и сборов и налоговых правонарушений) и разрешения вопроса о наличии или отсутствии в поведении конкретного субъекта правонарушения используется конструкция состава правонарушения. Под составом правонарушения понимается наличие

[9] Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. М., 2002. С. 517

объекта, объективной стороны, субъекта и субъективной стороны правонарушения.

Объектом налогового правонарушения выступают общественные отношения, урегулированные нормами законодательства о налогах и сборах. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой либо вред. Налоговые правонарушения характеризуются тем, что они посягают на установленный публичный порядок в налоговой сфере, затрагивая тем самым фискальные интересы государства.

Общим объектом налоговых правонарушений являются охраняемые законом общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения. Непосредственным объектом являются конкретные общественные правоотношения (материальные или процессуальные): отношения по взиманию налогов и сборов, отношения при производстве налогового контроля и т.д.

Объективная сторона налогового правонарушения характеризуется тремя признаками: наличием противоправного деяния (действия или бездействия), негативных последствий, наличие причинно-следственной связи между противоправным деянием и негативными последствиями.

Большинство налоговых правонарушений состоят в неисполнении предписаний законодательства о налогах и сборах, т.е. совершаются в форме бездействия. В то же время неисполнение обязанности, возложенной законом, возможно и в форме активного действия (например, уклонение от постановки на учет в налоговом органе).

Неблагоприятные последствия налогового правонарушения состоят в причинении вреда доходам бюджета. Отсутствие прямой причинно-следственной связи между противоправным действием (бездействие) и негативными последствиями не позволяет говорить о наличии объективной стороны и о наличии налогового правонарушения.

Объективная сторона отдельных видов налоговых правонарушений характеризуется дополнительными признаками. Так, при определении конкретных видов налоговых правонарушений законодатель указывает на

систематичность совершения нарушения как на существенный признак налогового правонарушения (п. 2 ст. 120, п. 2 ст. 129.2 Налогового кодекса РФ). Повторность совершения правонарушения отнесена к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции (п. 2 ст. 129.1 Налогового кодекса РФ).

Для правильной квалификации налогового правонарушения значение имеет время совершения правонарушения, установление которого позволяет определить налоговый период, в котором совершено налоговое правонарушение, а также позволяет правильно определить налоговую норму, подлежащую применению.

Субъектом налогового правонарушения выступает лицо, совершившее нарушение законодательства о налогах и сборах и подлежащее привлечению к ответственности. В соответствии со ст. 107 НК РФ субъектами налоговых правонарушений являются физические лица и организации. Для того чтобы тот или иной субъект был признан субъектом налогового правонарушения, необходимо, чтобы оно обладало определенными свойствами. Субъектами налоговых правонарушений могут быть только те физические лица и организации, которые в рамках налоговых правоотношений выполняют определенные обязанности. При этом круг субъектов налоговых правонарушений намного шире, нежели круг участников налоговых правоотношений, устанавливаемый ст. 9 НК РФ. Субъектами налоговых правонарушений могут выступать не только налогоплательщики (плательщики сборов), но и налоговые агенты, банки и лица, способствующие проведению отдельных мероприятий налогового контроля (свидетели, эксперты, переводчики, специалисты).

Следует также отметить, что физические лица и организации для признания их субъектами налоговых правонарушений должны обладать налоговой правосубъектностью, позволяющей определять их статус.

При этом физическое лицо должно обладать еще некоторыми свойствами, а именно вменяемость и достижение определенного возраста. Хотя категория

невменяемости прямо не указывается в Налоговом кодексе, тем не менее физическое лицо, находящееся в момент совершения правонарушения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния, исключает возможность привлечения его к налоговой ответственности, поскольку исключает вину в совершенном налоговом правонарушении. Категория невменяемости формируется на основе медицинского и юридического критерия. Возраст ответственности за налоговое правонарушение устанавливается с 16 лет (ст. 107 Налогового кодекса РФ).

Субъектами налоговых правонарушений могут быть также организации (российские и иностранные). Признание организаций субъектами налоговых правонарушений осуществляется в целях обеспечения прав и законных интересов Российской Федерации, ее субъектов и муниципальных образований. При этом за одно и то же противоправное деяние ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах могут нести как само физическое лицо, непосредственно его совершившее, так и организация, должностным лицом которой оно является. Так, организация несет ответственность за непредставление налоговой декларации в соответствии со ст. 119 Налогового кодекса РФ, а ее должностные лица - за то же деяние в соответствии со ст. 15.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Субъективная сторона налогового правонарушения представляет собой психическое отношение лица к совершенному налоговому правонарушению. В связи с этим вина является основным критерием, характеризующим субъективную сторону правонарушения. В теории права указывается, что вина выражается в сочетании интеллектуального и волевого момента. Интеллектуальный момент состоит в осознании лицом правового значения действий, которые оно совершает, в предвидении и осознании их последствий. Волевой момент проявляется в стремлении лица совершить противоправные действия и достичь определенного результата.

Применительно к налоговой ответственности законодательством устанавливается принцип презумпции невиновности. Бремя доказывания вины налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) в совершении налогового правонарушения возлагается на налоговые органы. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ). Закон говорит об обязанности налоговых органов доказывать виновность, но умалчивает об обязанности доказывать невиновность субъекта, «но это не означает, что данная обязанность возлагается на налогоплательщика»[10]. Конституционный суд РФ в одном из своих определений указал на общеправовое значение презумпции невиновности, а также на обязанность компетентных органов доказывать не только виновность, но и невиновность субъекта.[11]

Более того, в настоящее время уже сложилась, на наш взгляд, порочная, противоречащая Конституции РФ, Налоговому кодексу РФ, решениям Конституционного суда практика, согласно которой налогоплательщик сам представляет документы, доказывающие его невиновность и невозможность исполнить налоговую обязанность. Так, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал, что не может принять во внимание представленную индивидуальным предпринимателем справку, связанную с физическим недомоганием, так как он мог выполнить налоговую обязанность через своего представителя[12] В данной ситуации суть не в том, что суд не признал доводы налогоплательщика убедительными, а в том, что именно сам налогоплательщик занимался доказыванием своей невиновности.

---

[10] Брызгалин А.В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях // Хозяйство и право. 1999. № 9. С. 52-62

[11] Решение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 г. «Об утверждении обзора практики Конституционного Суда Российской Федерации за первый квартал 2015 года // Вестник Конституционного Суда РФ. 2015. № 5.

[12] Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2007 г. № А33-18932/06-Ф02-4995/07/

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (п. 4 ст. 110 Налогового кодекса РФ).

Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или по неосторожности (ст. 110 Налогового кодекса РФ). Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если субъект осознавал противоправный характер своих действий (бездействия), желал либо сознательно допускал наступление их вредных последствий. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если субъект не осознавал противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должен был и мог это осознавать. Для некоторых видов налоговых правонарушений умысел является квалифицирующим признаком (п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ).

Из смысла п. 4 ст. 110 НК РФ вытекает, что для установления вины организации необходимо выявить вину должностных лиц. В теории существует несколько подходов к определению вины юридического лица. Во-первых, психологическая. Во-вторых, объективная, когда вина понимается как объективное непринятие мер.

Из смысла всей статьи 110 Налогового кодекса вытекает, что законодатель воспринял психологическую концепцию вины коллективного субъекта налогового правонарушения.

В юридической литературе существуют и другие точки зрения по данному вопросу. Так, по мнению Э.Н. Нагорной, «законодатель, называя вину организации одним из условий привлечения ее к ответственности, установил не психическое отношение ее работников к совершению правонарушения, а то обстоятельство, что нарушение произошло из-за неправомерных действий самой организации.[13] Рассматривая понимание вины юридических лиц

[13] Нагорная Э.Н. Спорные вопросы привлечения к налоговой ответственности // Арбитражная практика. 2001. № 2. С.

необходимо исходить из положений все статьи 110 Налогового кодекса, а не только ее четвертой части. Как следует из анализа статьи 110, в ней употребляются формулировки «осознавало», «могло осознавать» и так далее, которые указывают на психологические процессы, происходящие в психике субъекта.

Действующее налоговое законодательство при формулировании составов налоговых правонарушений практически не указывает (за исключением двух случаев), с какой формой вины может быть совершено то или иное налоговое правонарушение.

Ученые-юристы сходятся во мнении, что если законодатель специально не указал в тексте статьи на форму вины, то налоговое правонарушение может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности, что не совсем верно. Во-первых, для определения того, может ли конкретное налоговое правонарушение совершено только умышленно или только по неосторожности, либо оно может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности, необходимо исходить из совокупности терминов, понятий, применяемых при описании состава налогового правонарушения.

Следует руководствоваться самим смыслом статьи. Во-вторых, по правилам законодательной техники, если законодатель в пункте первом статьи не указал форму вины, а в пункте втором специально указал, что данное правонарушение может быть совершено с умыслом, то правонарушение, указанное в пункте первом, может быть совершено только по неосторожности.

Причем правило о зависимости формы вины в пункте первом статьи Налогового кодекса, от того как сформулирована форма вины в пункте втором, подтверждено решением Конституционного суда, указавшего, что недопустимо привлекать дважды к налоговой ответственности за одной и то же деяние по разным пунктам одной и той же статьи, квалифицируя в одном случае деяние

как умышленное, а в другом как неосторожное.[14] В одном деянии не может существовать две формы вины одновременно.

Проанализируем формы вины у конкретных составов налоговых правонарушений. Думается, что нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе совершается как умышленно, так и по неосторожности. Это следует из того, что правоприменительная практика нарушение специальных правил (в данном случае порядка постановки на учет) связывает как с умыслом, так и с неосторожностью. А.В. Брызгалин указывает, что «для квалификации по данному составу не имеет значения форма вины»[15]

Непредставление налоговой декларации совершается как умышленно, так и по неосторожности, неосторожная форма вины проявляется в том случае, если налогоплательщик не знал о сроках преставления налоговой декларации, хотя должен быть знать данные сроки и осознавать, что их нарушение приводит к сбою в нормальном функционировании деятельности налоговых органов. Аналогичное относится и к нарушению установленного способа представления налоговой декларации.

В пункте втором ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения» специально указано на умышленную форму вины. Следовательно, правонарушение, предусмотренное пунктом первым, совершается исключительно по неосторожности.

А.В. Брызгалин указывает, что «субъективная сторона по статье 120 НК РФ может быть представлена как в виде умысла, так и неосторожности»[16]

---

[14] Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2001 г. № 257-0 «По желобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 12.

[15] Брызгалин А.В. Виды налоговых правонарушений. С. 63.

[16] Брызгалин А.В. Виды налоговых правонарушений. С. 179.

Относительно неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора), законодатель специально разграничивает формы вины. Правонарушение, установленное пунктом 1 ст. 122 НК РФ, совершается по неосторожности, так как во втором пункте этой же статьи специально называется умышленная форма вины. Аналогичное относится и к правонарушению, предусмотренному ст. 122.1 Налогового кодекса. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности. Как умышленно, так и по неосторожности могут быть совершены правонарушения, предусмотренные статьями: 123, 126, 126, 129.1, 129.2, 129.3, 129.4, 129.5, 129.6 Налогового кодекса Российской Федерации.

В законодательстве конкретизируется субъективная сторона состава налогового правонарушения обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, и порядком подтверждения возникновения соответствующих обстоятельств (ст. 111 НК РФ). К таким обстоятельствам относятся:

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

- 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;

- выполнение лицом письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции.[17]

[17] Постановление Конституционного Суда РФ от 31 марта 2015 г. N 6-П "По делу о проверке конституционности пункта 1 части 4 статьи 2 Федерального конституционного закона "О

Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является закрытым.

Право установления и оценки обстоятельств, исключающих вину лица в совершении правонарушения, принадлежит налоговому органу и суду, который по своему усмотрению может признать таковым обстоятельство, установленное им в ходе разбирательства.

Например, среди обстоятельств, прямо указанных в статье 111 НК РФ, отсутствует такое обстоятельство, как нахождение у налогоплательщика на одновременном исполнении большого количества требований о представлении документов, в каждом из которых указывается много документов.

ФАС Московского округа в Постановлении от 08.12.2010 N КА-А40/14679-10 не принял довод налогового органа о том, что значительный объем запрошенных налоговым органом документов не может быть квалифицирован судом как обстоятельство, освобождающее его от ответственности, так как перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, установлен статьей 111 НК РФ, этот перечень является открытым.[18]

Положения подпункта 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ применяются в отношении письменных разъяснений, которые адресованы налогоплательщику или же неопределенному кругу лиц, исходят от финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти (уполномоченного должностного лица) в пределах его компетенции, основаны на полной и

Верховном Суде Российской Федерации" и абзаца третьего подпункта 1 пункта 1 статьи 342 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой открытого акционерного общества "Газпром нефть" // СПС "КонсультантПлюс".

[18] Постановление ФАС Московского округа от 08.12.2010 N КА-А40/14679-10 по делу N А40-29469/10-129-131 Требование: О признании недействительным решения налогового органа. Обстоятельства: По итогам камеральной налоговой проверки налогоплательщик привлечен к ответственности, предусмотренной статьей 126 Налогового кодекса Российской Федерации, в виде взыскания сумм штрафа.
Решение: Требование удовлетворено, поскольку оспариваемое решение нарушает права и законные интересы заявителя, при этом суд исходил из норм статьи 109 НК РФ, в соответствии с которой лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при отсутствии его вины в его совершении.

достоверной информации, представленной налогоплательщиком, относятся по смыслу и содержанию к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка.

Например, как указал ФАС Уральского округа в Постановлении от 02.08.2012 N Ф09-6860/12, ответ руководителя инспекции о порядке налогообложения сделки с обществом "Финансы и юстиция" на запрос предприятия не может быть признан в качестве такого письменного разъяснения налогового органа, поскольку носит общий характер и дан безотносительно конкретных фактических обстоятельств.[19]

Глава 2 Налоговая ответственность как разновидность юридической ответственности

§ 1 Понятие, правовое регулирование и проблемы применения налоговой ответственности

Ответственность, наступающая за совершение нарушения налогового законодательства, представляет собой, прежде всего, юридическую правовую ответственность. В связи этим она обладает всеми теми чертами, которые

[19] Постановление ФАС Уральского округа от 02.08.2012 N Ф09-6860/12 по делу N А71-9368/2011 Требование: Об отмене решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган начислил налог на прибыль, пени, штраф в связи с: 1) Нереальностью хозяйственной операции; 2) Непринятием расходов на создание резервов по сомнительным долгам. Решение: 1) В удовлетворении требования отказано, так как услуги по взысканию долга оказывали иные лица, налогоплательщик доверенности представителям контрагента на совершение юридических и фактических действий не выдавал, движение денежных средств носит транзитный характер, установлена согласованность действий, направленная на обналичивание денежных средств; 2) Требование удовлетворено, так как резерв по сомнительным долгам формировался в установленном порядке на забалансовом счете.

присущи для общего понятия юридической ответственности. Отталкиваясь от определения, которое дано О.Э. Лейстом, в теории государства и права к обязательным признакам юридической ответственности относят следующие: 1) форма реализации ответственности - это, строго определенная установленная законом процессуальная форма;

2) уровень закрепления ответственности - правовая норма;

3) основание возникновения ответственности - факт совершения правонарушения;

4) осуществление ответственности в виде государственного принуждения[20].

Налоговый кодекс РФ не содержит понятия налоговой ответственности, поэтому произведем формулирование исходя из анализа определения налогового правонарушения, содержащегося в ст. 106 НК РФ, где под 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 данным кодексом установлена ответственность.

Совершаемые налоговые правонарушения представляют собой угрозу финансовой стабильности и экономической безопасности государства, подрывают основы добросовестной конкуренции, провоцируют социальную напряженность и нестабильность в обществе. Их распространенность и очевидная общественная опасность требуют не только разработки и принятия таких мер, которые способствовали бы противодействию данному явлению, но и совершенствования существующих, хорошо зарекомендовавших себя форм и методов.

В целях обеспечения соблюдения требований законодательства о налогах и сборах государство устанавливает меры правового принуждения, к которым относятся меры ответственности.

---

[20] Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Теория права // Под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. - 592 с

Налоговая ответственность является разновидностью юридической ответственности и закреплена в Налоговом кодексе РФ. Сущность налоговой ответственности состоит в предусмотренной налоговым законодательством обязанности правонарушителя подвергаться неблагоприятные последствия за свои виновные, неправомерные действия и понести наказание в виде мер, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, в соответствии с характером и размером совершенного правонарушения.

Налоговая ответственность выступает в качестве охранительного института и связана с фактом совершения правонарушения. Однако следует отметить, что применение ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах урегулировано нормами как налогового права (разд. VI ч. I НК РФ «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение»), так и административного права (гл. 15 КоАП РФ).

В соответствии со ст. 107 Налогового кодекса РФ ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ. Законодательно установлено, что физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста. Организация может считаться субъектом налогового правонарушения с момента ее государственной регистрации. Ответственность организации за совершение налоговых правонарушений может быть возложена на любые организации любой формы собственности и организационно-правового построения.

В ст. 108 НК РФ закреплены общие условия привлечения к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

- никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

- основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения правонарушения решением налогового органа, вступившим в силу;

- 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;

- привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора, страхового взноса) и пени;

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

В статье 111 Налогового кодекса поименован перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, и он не является закрытым.

Подпунктом 1 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ в качестве исключающих вину лица обстоятельств названы три вида обстоятельств: стихийные бедствия, чрезвычайные и непреодолимые обстоятельства.

Стихийное бедствие - это землетрясение, наводнение, ураган, тайфун, смерч, иные природные явления, которые наступают независимо от воли человека и вследствие которых лицо вынуждено совершить деяние, содержащее признаки налогового правонарушения (например, в ходе наводнения были полностью уничтожены документы и материалы по учету,

отчетности, исчислению и уплате налога, в результате чего налог был уплачен несвоевременно).

Чрезвычайные обстоятельства - это эпидемии, эпизоотии, военные конфликты, народные волнения, гражданские войны, межэтнические вооруженные конфликты, гибель руководителя организации в автокатастрофе, острый сердечный приступ у индивидуального предпринимателя и тому подобные обстоятельства, вследствие которых было совершено деяние, содержащее признаки налогового правонарушения. Непреодолимые обстоятельства - это обстоятельства, наступившие внезапно, имеющие непредотвратимый характер и не зависящие от воли физического лица или действий юридического лица. Подобного рода обстоятельства могут явиться следствием каких-либо действий государственных органов (например, мораторий на осуществление определенной деятельности, объявленный Президентом РФ или Правительством РФ, кризис банковской системы в результате дефолта, обвал национальной валюты и т.п.) и технических, технологических, техногенных и тому подобных катастроф (например, внезапные сбои в компьютерной сети, что привело к гибели всей информации). В гражданском праве для обозначения всех видов форс-мажорных обстоятельств используется понятие "непреодолимая сила". Все указанные выше обстоятельства считаются установленными при наличии общеизвестных фактов, публикаций в печатных средствах массовой информации или иных способов, не нуждающихся в специальных средствах доказывания (например, факт пожара установлен актом государственного инспектора пожарного надзора, по факту кражи документов имеется возбужденное уголовное дело и т.п.).

Положения пп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ установлено отсутствие вины налогоплательщика - физического лица, совершившего налоговое правонарушение в состоянии, при котором оно не могло отдавать отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Однако данное обстоятельство должно подтверждаться медицинскими

документами, которые по смыслу и содержанию должны относиться к налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение.

Положения подпункта 3 пункта 1 статьи 111 НК РФ применяются в отношении письменных разъяснений, которые адресованы налогоплательщику или же неопределенному кругу лиц, исходят от финансового, налогового или другого уполномоченного органа государственной власти (уполномоченного должностного лица) в пределах его компетенции, основаны на полной и достоверной информации, представленной налогоплательщиком, относятся по смыслу и содержанию к налоговым (отчетным) периодам, по которым образовалась недоимка.

Освобождение налогоплательщика от ответственности по причине исполнения рекомендаций финансового (налогового) ведомства не освобождает его от обязанности уплатить суммы налоговой недоимки и пеней.

В данной ситуации отсутствует вина налогоплательщика в совершении налогового правонарушения, вина является необходимым элементом состава налогового правонарушения, поэтому отсутствие вины является обстоятельством, исключающим привлечение лица к налоговой ответственности (подп. 2 п. 1 ст. 109 НК РФ).

Противоречивая позиция Минфина России по какому-либо вопросу, смена ее на противоположную точку зрения признается свидетельствующей о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ должны трактоваться в пользу налогоплательщика.

К такому выводу пришел ФАС Уральского округа в Постановлении от 08.10.2012 N Ф09-9584/12 по делу N А71-20019/2011.

Следует отметить, что разъяснения иных органов власти не являются основаниями для исключения вины налогоплательщиков.

Право установления и оценки обстоятельств, исключающих вину лица в совершении правонарушения, принадлежит налоговому органу и суду, который по своему усмотрению может признать таковым обстоятельство, установленное им в ходе разбирательства.

Например, среди обстоятельств, прямо указанных в статье 111 НК РФ, отсутствует такое обстоятельство, как нахождение у налогоплательщика на одновременном исполнении большого количества требований о представлении документов, в каждом из которых указывается много документов.

В статье 109 Налогового кодекса РФ закреплен перечень условий обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, а в статье 112 Налогового кодекса РФ закреплен перечень обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения.

Так, 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;

4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения[21] .

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) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

[21] Статья 109 НК РФ

Перечень обстоятельств, смягчающих наказание, является открытым. При этом наличие обстоятельств, прямо не указанных в статье 112 НК РФ, должно быть доказано самим налогоплательщиком. При этом следует иметь в виду, что исследование обстоятельств, в том числе смягчающих ответственность налогоплательщика, является предусмотренной НК РФ обязанностью налогового органа, а не его правом, используемым по своему усмотрению. [22]

Следовательно, на практике смягчающими признаются, например, следующие обстоятельства:

1.Отсутствие неблагоприятных экономических последствий правонарушения и причиненного государству материального ущерба.

2.Отсутствие умысла на совершение налогового правонарушения.

3.Незначительный характер правонарушения, уплата налога и суммы штрафа.

4.Организационно-правовая форма налогоплательщика, его финансирование из средств бюджета.

5.Незначительность допущенной просрочки.

6.Совершение правонарушения впервые.

7.Несоразмерность санкции последствиям совершенного правонарушения, добровольность уплаты налога в бюджет.

8.Отсутствие достаточных денежных средств для уплаты налогов и налоговых санкций, отсутствие прибыли, наличие задолженности перед контрагентами, наличие задолженности по заработной плате.

9.Тяжелое финансовое положение налогоплательщика, наличие заемных обязательств перед третьими лицами.

10. Ошибки, сбой в работе компьютерной сети.

[22] п.п 4 п.5 ст. 101 НК РФ

Вместе с тем в каждом случае суд либо налоговый орган самостоятельно решают вопрос о правомерности смягчения ответственности исходя из конкретных обстоятельств.[23]

Пленум ВС РФ и Пленум ВАС РФ в совместном Постановлении от 11.06.1999 N 41/9 указали, что, учитывая, что пунктом 3 статьи 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза.[24]

Таким образом, сумма штрафа, назначаемого за совершение налогового правонарушения, в случае установления судом хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства может быть снижена в пределах от 50 до 100% размера налоговой санкции.

Сумма штрафа не может быть снижена до нуля, поскольку назначение судом штрафа в размере 0 руб. 00 коп. фактически будет являться освобождением привлекаемого к налоговой ответственности лица от применения налоговой санкции.

Согласно разъяснению, данному в пункте 18 Постановления N 41/9, освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности.

Таким образом, налоговое законодательство не содержит норм о возможности снижения начисленных налоговым органом за несвоевременную

---

[23] Подпункт 3 п. 1 ст. 112 НК РФ

[24] Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" "Российская газета", N 128, 06.07.1999

уплату налогоплательщиком налога пеней при наличии смягчающих ответственность обстоятельств.

Даже отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения, применить иные смягчающие ответственность обстоятельства и в том случае, если налоговый орган частично применил положения статьи 112 НК РФ.[25]

В пунктах 2 и 3 статьи 112 НК РФ законодатель определил квалифицирующий признак повторности, т.е. единственного отягчающего ответственность обстоятельства.

Неуплата штрафных санкций лицом, совершившим налоговое правонарушение и в законном порядке привлеченным к налоговой ответственности, либо непринятие налоговым органом мер принудительного взыскания штрафа не исключают признания факта повторности совершения налогоплательщиком аналогичного неправомерного действия.

Президиум ВАС РФ в Постановлении от 25.05.2010 N 1400/10 пришел к выводу, что увеличение на 100 процентов размера штрафа допустимо только в том случае, когда лицо, привлекаемое к ответственности с учетом отягчающего ответственность обстоятельства, совершило правонарушение после привлечения его к ответственности за аналогичное правонарушение.[26]

---

[25] Постановление Президиума ВАС РФ от 12.10.2010 N 3299/10 по делу N А32-19097/2009-51/248 Дело в части определения размера взыскиваемой с учреждения суммы штрафа направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции, поскольку отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения ст. 112 НК РФ. "Вестник ВАС РФ", 2011, N 1

[26] Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 N 1400/10 по делу N А82-9058/2009-20 В удовлетворении заявления в части взыскания с бюджетного учреждения штрафа за неполную уплату НДС в размере, увеличенном на 100 процентов, отказано, так как до совершения правонарушения, ставшего основанием для принятия налоговым органом решения о привлечении к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ, учреждение не было

Аналогичная позиция изложена в Постановлении ФАС Северо-Западного округа от 17.05.2012 N А44-3790/2011.[27]

В НК РФ установлена давность привлечения к налоговой ответственности. К сроку давности применимы условия, установленные в ст. 113 НК РФ.

Сроком давности признается срок, по истечении которого лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных статьями 120,122, 129.3 и 129.5 НК РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ.

В пункте 15 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" отмечено, что деяния, ответственность за которые установлена статьей 122 НК РФ, состоят в неуплате или неполной уплате сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий. [28]

Поскольку исчисление налоговой базы и суммы налога осуществляется налогоплательщиком после окончания того налогового периода, по итогам которого уплачивается налог, срок давности, определенный статьей 113 НК РФ, исчисляется в таком случае со следующего дня после окончания налогового

привлечено к ответственности за аналогичное противоправное деяние, а значит, не имелось оснований для взыскания с него сумм налоговых санкций, увеличенных на 100 процентов. "Вестник ВАС РФ", 2010, N 9

[27] Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.05.2012 по делу N А44-3790/2011

[28] Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" До сту п из справ.-пр ав овой си сте мы« Ко нсу ль тант Пл юс»

периода, в течение которого было совершено правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога.

Правовая позиция, изложенная в пункте 15 Постановления N 57, применима в том числе и к тем налогам, для которых налоговый период составляет год.

Суды также подтверждают данный подход.[29]

Например, по налоговому периоду I квартал 2020 г. срок уплаты наступит во II кв. 2020 г., и 3-летний срок начнет исчисляться с 1 числа III кв. 2020 г., т.е. с 1 июня 2020 г., и истечет 1 июня 2023 г

В нашей работе рассмотрим сложившуюся практику привлечения к ответственности за налоговые правонарушения в порядке статьи 101.4 Налогового кодекса Российской Федерации. Практически каждый налогоплательщик в процессе своей деятельности получает от налогового органа требование о предоставлении документов (информации) либо в отношении проверяемого лица - контрагента, либо в отношении сделки налогоплательщика.

Предположим, что налогоплательщику было выставлено требование представлении пояснений либо требование о предоставлении документов (информации). Согласно требованию налогоплательщик должен в течение 5 рабочих дней после его получения представить пояснения по декларации (если выставлено требование о предоставлении пояснений в порядке пункта 3 статьи 88 НК РФ) либо документы и информацию (если требование вынесено в порядке статьи 93.1 НК РФ).

Если налогоплательщик не ответит на требование или ответит позднее установленного пятидневного срока (на шестой рабочий день или позднее), мера ответственности будет одинаковой, несмотря на различные последствия действий налогоплательщика. Если пояснения, документы, информация не представлены вообще, то это расценивается как воспрепятствование

[29] Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.06.2019 N Ф03-2092/2019 по делу N А51-15766/2017

деятельности налогового органа, тогда как незначительная просрочка представления документов не оказывает существенное влияние на деятельность налогового органа и не препятствует проведению проверок.

В любом из названных случаев для того, чтобы привлечь налогоплательщика к ответственности, налоговому органу необходимо составить акт об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях.

Здесь и возникает первая неопределенность: Налоговый Кодекс РФ не устанавливает для налогового органа срок для составления акта. Так, по окончании выездной налоговой проверки акт должен быть составлен в течение двух месяцев после окончания проверки, по окончании камеральной налоговой проверки - в течение 10 дней после ее окончания (см. п. 1 ст. 100 НК РФ). Таким образом, если в течение установленного срока после проведения камеральной проверки акт не получен, то это означает, что нарушений нет и проверка прошла без замечаний.

В соответствии с частью 1 статьи 101.4 НК РФ при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые установлена НК РФ (за исключением налоговых правонарушений, дела о выявлении которых рассматриваются в порядке, установленном статьей 101 НК РФ), должностным лицом налогового органа в течение 10 дней со дня выявления указанного нарушения должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим такое нарушение. Об отказе лица, совершившего нарушение законодательства о налогах и сборах, подписать акт делается соответствующая запись в этом акте.

Таким образом, при надлежащем исполнении своих обязанностей налоговый орган должен обнаружить факты правонарушения на следующий день после установленного пятидневного срока ответа на требование. Однако НК РФ не устанавливает для налоговых органов срок, в течение которого должно быть обнаружено правонарушение, поэтому налоговые органы в 2021

году могут привлечь к ответственности за неисполнение требования, предъявленного в 2018 году, то есть для налогоплательщика имеется вероятность того, что налоговый орган привлечет его к ответственности в период общего срока давности - три года, что выходит за пределы разумного срока и воли законодателя.

Согласно части 2 статьи 93.1 НК РФ в случае если вне рамок проведения налоговых проверок у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов (информации) относительно конкретной сделки, то должностное лицо налогового органа вправе истребовать эти документы (информацию) у участников этой сделки или у иных лиц, располагающих документами (информацией) об этой сделке. В соответствии с частью 5 статьи 93.1 НК РФ лицо, получившее требование о представлении документов (информации), исполняет его в течение пяти дней со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами (информацией).

Таким образом, не получив пояснений на требование, налоговый орган в последний день пятидневного срока узнает о совершенном налогоплательщиком правонарушении.

Полагаем, что на день, следующий за днем окончания срока для представления пояснений, согласно статье 93.1 НК РФ начинает течь срок, установленный статьей 101.4 НК РФ, - 10 дней на составление акта о выявленном правонарушении, чтобы пресечь ситуации, когда налоговые органы могут инициировать составление акта согласно статье 101.4 НК РФ в любое время, например через два-три года после совершения правонарушения.

Согласно части 1 статьи 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в течение которого было совершено это правонарушение, и до момента вынесения решения о привлечении к ответственности истекли три года (срок давности).

Налогоплательщики могут быть лишены права на защиту, поскольку за такой длительный срок мог поменяться главный бухгалтер, допустивший нарушение, и новый сотрудник в случае отсутствия акта передачи документов и утери требования о предоставлении документов (информации) прежним бухгалтером не сможет установить фактические обстоятельства. В данном случае налогоплательщик не может точно знать, когда и в какой момент ему предложат заплатить штраф.

В связи с этим в целях создания правовой определенности урегулирование и указание в НК РФ конкретного срока, в течение которого может быть вынесен акт в случае привлечения к ответственности по правилам статьи 101.4 НК РФ, избавили бы и налогоплательщиков, и налоговые органы от многих спорных ситуаций и прояснили бы порядок действий налогового органа и сроки составления акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях.

Исходя из изложенного в отношении установления срока для составления акта о привлечении к ответственности по статье 129 НК РФ предлагаем изменить формулировку статьи 101.4 "с момента выявления налогового правонарушения" таким образом: "с момента совершения налогового правонарушения".

Составленный налоговым органом акт является основанием для вынесения решения о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное статьей 101.4 НК РФ, например, в виде штрафа по статье 129 НК РФ.

И здесь появляется еще одна очень важная, но не урегулированная налоговым законодательством проблема - срок вступления такого решения в силу не установлен статьей 101.4 НК РФ.

По нашему мнению, в этом случае было бы справедливым применить аналогию пункта 9 статьи 101, в котором определяется срок вступления решения в силу, равный одному месяцу, и установить такой же месячный срок

на апелляционное обжалование и по решениям о привлечении к ответственности в порядке статьи 101.4 НК РФ.

Согласно положениям статьи 100.1 НК РФ:

- дела о выявленных в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговых правонарушениях рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101 НК РФ;

- дела о выявленных в ходе иных мероприятий налогового контроля налоговых правонарушениях (за исключением правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122 и 123 НК РФ) рассматриваются в порядке, предусмотренном статьей 101.4 НК РФ.

В соответствии с пунктом 9 статьи 101 НК РФ по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки может быть вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Эти решения (за исключением решений, вынесенных по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки консолидированной группы налогоплательщиков) вступают в силу по истечении одного месяца со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном статьей 101.2 НК РФ, решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или в части.

В статье 101.2 НК РФ "Вступление в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения при обжаловании в апелляционном порядке" указано:

1. В случае обжалования решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в апелляционном порядке такое решение вступает в силу в

части, не отмененной вышестоящим налоговым органом, и в необжалованной части со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения по апелляционной жалобе.

2. В случае если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, отменит решение нижестоящего налогового органа и примет новое решение, такое решение вышестоящего налогового органа вступает в силу со дня его принятия.

3. В случае если вышестоящий налоговый орган оставит без рассмотрения апелляционную жалобу, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу со дня принятия вышестоящим налоговым органом решения об оставлении апелляционной жалобы без рассмотрения, но не ранее истечения срока подачи апелляционной жалобы".

Таким образом, статья 101.2 применима только к решениям, принятым на основании статьи 101 НК РФ.

В то же время статьей 101.4 НК РФ установлено, что по результатам рассмотрения акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушениях законодательства о налогах и сборах, и приложенных к нему документов и материалов могут быть вынесены решения о привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение или об отказе в привлечении лица к ответственности за налоговое правонарушение. Однако срок вступления в силу этих решений НК РФ не предусмотрен. Тем не менее в абзаце 2 пункта 9 статьи 101.4 НК РФ говорится о том, что в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено указанное решение, вправе обжаловать это решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование органа, место его нахождения, другие необходимые сведения.

Таким образом, НК РФ предусматривает срок обжалования решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Однако в случае привлечения к ответственности по статье 101.4 НК РФ, пользуясь пробелом в законодательстве, налоговая инспекция не предоставляет какого-либо срока на апелляционное обжалование. Более того, и судебная практика устанавливает, что решение налогового органа о привлечении к ответственности вступает в силу немедленно.

Статьи 101 и 101.4 НК РФ предусматривают вынесение решений о привлечении к ответственности (или об отказе) за совершение налогового правонарушения. Разграничив даты вынесения и вступления в силу актов по итогам фискальных проверок, НК РФ не устанавливает конкретный срок вступления в силу решений на основании статьи 101.4, несмотря на то, что в Кодексе имеется оговорка, что такой срок должен быть.

Иными словами, положения налогового законодательства не позволяют установить период, в течение которого решение, вынесенное согласно статье 101.4 НК РФ, считается не вступившим в силу, что полностью исключает его обжалование посредством подачи апелляционной жалобы.

Решения налогового органа в соответствии со статьями 101 и 101.4 НК РФ являются решениями о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Полагаем, в НК РФ безосновательно отсутствует порядок обжалования решений, принятых по статье 101.4 НК РФ. Налицо явная недоработка, так как в абзаце 2 пункта 9 статьи 101.4 НК РФ срок на обжалование установлен, но не определено, каким он должен быть.

Получается, что налогоплательщик, получивший решение о привлечении к ответственности по результатам камеральной или выездной налоговой проверки, имеет преимущество перед налогоплательщиком, которого привлекли за правонарушение, производство по которым определено в статье 101.4 НК РФ, поскольку последний лишен права подать апелляционную жалобу ввиду отсутствия в Кодексе срока, в течение которого решение может быть обжаловано в апелляционном порядке до вступления его в силу.

Согласно статье 18 Конституции Российской Федерации права и свободы человека и гражданина являются непосредственно действующими. Они

определяют смысл, содержание и применение законов, деятельность законодательной и исполнительной власти, местного самоуправления и обеспечиваются правосудием. Принципы налогового законодательства не позволяют ставить налогоплательщиков в неравное положение.

В связи с изложенным, учитывая положения статьи 104 Конституции Российской Федерации (право законодательной инициативы), предлагаем внести изменения в НК РФ в части установление месячного срока на апелляционное обжалование решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренного НК РФ, дело о выявлении которого рассматривается в порядке, установленном статьей 101.4 НК РФ (аналогично статье 101 НК РФ), поскольку отсутствие соответствующего срока в налоговом законодательстве негативно сказывается на субъектах малого бизнеса - законодатель не устанавливает срок на апелляционное обжалование по аналогии со статьей 101 НК РФ.

Установление срока на обжалование позволило бы организациям подать апелляционную жалобу и разобраться в сложившейся ситуации до списания спорных сумм штрафов.

Внесение поправок в НК РФ относительно срока апелляционного обжалования решений о привлечении к ответственности в порядке статьи 101.4 НК РФ до вступления их в силу позволит избежать спорных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками, устранит явный пробел в налоговом законодательстве и восстановит равенство налогоплательщиков при привлечении их к ответственности, а также позволит всем воспользоваться законным правом на обжалование решений до вступления их в силу. Это обстоятельство имеет существенное значение, поскольку судебная практика однозначно признает, что момент вступления в силу решений о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности, принятых в порядке статьи 101.4 НК РФ, законодательством не определен, следовательно, они вступают в силу немедленно - в момент их принятия. Эта позиция отражена в

Постановлении Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа от 20 июля 2011 года N А82-3773/2010.

Таким образом, внесение поправок в статью 101.4 НК РФ и детальное урегулирование законом процедуры привлечения к ответственности в порядке указанной статьи (ограничение срока на составление акта и установление месячного срока на вступление в силу решения) устранит формальный подход, предоставит налогоплательщикам возможность апелляционного обжалования, восстановит принципы равенства и справедливости.

Неравные условия привлечения к ответственности по статьям 101 и 101.4 НК РФ определяют дискриминационный характер налогового администрирования и препятствуют предпринимательской деятельности, поскольку отсутствие апелляционного порядка обжалования решения влечет за собой немедленное вступление решения в силу и бесспорное списание денежных средств с расчетного счета.

§ 2 Виды ответственности за нарушение налогового законодательства

Ответственность, наступающая за совершение нарушения налогового законодательства, представляет собой, прежде всего, юридическую правовую ответственность. В связи этим она обладает всеми теми чертами, которые присущи для общего понятия юридической ответственности. Отталкиваясь от определения, которое дано в теории государства и права к обязательным признакам юридической ответственности относят следующие:

1) форма реализации ответственности - это, строго определенная установленная законом процессуальная форма;

2) уровень закрепления ответственности - правовая норма;

3) основание возникновения ответственности - факт совершения правонарушения;

4) осуществление ответственности в виде государственного принуждения[30].

Отдельные исследователи выделяли еще и такой признак юридической ответственности, как «четко очерченный объем».[31] Указанные признаки юридической ответственности являются обязательными: отсутствие хотя бы одного из них свидетельствует об отсутствии юридической ответственности. Главными основаниями классификации юридической ответственности могут быть следующие:

1) по отраслям права;

2) по органам, реализующим данный вид ответственности;

3) по субъектам;

4) по видам санкций;

5) по функциям, выполняемым ответственностью.[32]

«Классификация ответственности по сфере ее действия на частноправовые и публично-правовые виды ответственности является одной из основных. Традиционно все правоотношения делят на частноправовые, в них субъекты являются равными, а также публичные, в них с одной стороны участвует государство в качестве властного института, в данном случае равенство сторон отсутствует. Разной соответственно будет и юридическая ответственность, возникающая при регулировании публичных или же частноправовых правоотношений»[33].

При осуществлении классификации юридической ответственности по сферам действия, налоговую ответственность относят к публично-правовой. Так, во многих исследованиях разделение юридической ответственности на

---

[30] Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Теория права // Под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. - 592 с.

[31] Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Перевалова. 2-е изд., изм. и доп. - М.: НОРМА, 2000. - 435 с

[32] Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. -592 с

[33] Журавлева О.О. К вопросу о правовой природе финансовой ответственности / Журавлева О.О. - Юрист. - 2013. - № 12. -5 с

ви ды ос новано на ее функциях. Вы деляют две ос новные фу нкции[34]: пр авовостанавливающая и шт рафная (карательная).

Пр авовосстанавливающая, пр едставляет из се бя не вынужденное ис полнение от ветственности пр авонарушителем, при ко торой го сударство вм ешивается то лько при ко нфликте ме жду уч астниками правоотношений. Шт рафная или ка рательная, где пр инуждение пр оявляется в дв ух ас пектах: - Ог раничиваются пр ава ли чности, ко торая пр ивлекается к от ветственности (л ишение пр ава за нимать оп ределенные до лжности); - На кладываются до полнительные об язанности от ягчающего характера. На пример, штраф.

От сюда мо жно сд елать сл едующий вы вод: в на логовом пр аве за креплена не то лько ка рательная фо рма от ветственности, но и во сстановительная фо рма ох раны, по этому сл едует вы делить две ос новные фу нкции юр идической от ветственности за на логовые пр авонарушения, а им енно шт рафную и правовосстанавливающую.

Ра зделить ви ды юр идической от ветственности мо жно по ко дифицированному пр изнаку, а им енно по на личию но рм, ус танавливающих от ветственность за на логовые пр авонарушения в тр ех кл ючевых ко дексах, в ча стности Ко декс об ад министративных пр авонарушениях РФ, На логовый ко декс РФ и Уг оловный ко декс РФ.

Тем са мым мо жно вы делить сл едующие ви ды юр идической от ветственности, ха рактерной для на логового за конодательства: ад министративную, уг оловную (ш трафные или ка рательные фу нкции) и на логовую от ветственность (правовосстановительную). Ст оит от метить, что по мн ению, бо льшинства эк спертов, на логовая от ветственность по св оей пр ироде яв ляется ра зновидностью административной[35].

---

[34] Иоффе О.С. Вина и ответственность по советскому праву / Иоффе О.С. - Советское государство и право. - 1972. - № 9

[35] Пепеляев С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1;

В этом случае систему юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах можно представить как комплекс состоящий из административной, уголовной и налоговой ответственности, у которого взаимодействие и взаимоотношения принимают характер взаимосодействия на достижение полезного результата.

Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства – это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке[36].

Предусматривая меры юридической ответственности, законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права. «… Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель также должен исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции РФ (ч. 3 ст. 55)»[37]

Принципами юридической ответственности за нарушения налогового законодательства являются следующие:

1. Принцип дифференциации ответственности. Характер нарушения и степень его общественной опасности должны учитываться при установлении санкции.

2. Принцип соразмерности. Мера ответственности за налоговое правонарушение должна быть соразмерна форме и размеру причиненного вреда. Величина ущерба, причиненного общественным отношениям, влияет на размер и характер налоговой санкции. В связи с этим, например, штраф за

[36] Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. -394с.

[37] Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ, 1999, № 30, ст. 3988; Российская газета, 1999, № 150; Вестник Конституционного Суда РФ, 1999, № 5

на логовое пр авонарушение, пр иводящее к не доимке, ст авится в за висимость от ра змера об разовавшейся недоимки.

3. Пр инцип определенности. Пр ивлечение к на логовой от ветственности до пускается то лько за те де яния, ко торые за конодательством от несены к чи слу на логовых правонарушений.

4. Пр инцип однократности. Ни кто не мо жет бы ть на казан дв ажды за од но и то же правонарушение.

5. Пр инцип индивидуализации. Ме ры от ветственности до лжны пр именяться с уч етом ли чности ви новного, ха рактера ви ны, об стоятельств, см ягчающих и от ягчающих наказание.

6. Пр инцип обоснованности. Са нкции за на логовые пр авонарушения мо гут пр еследовать це ль на казания ви новного, во сстановления на рушенного пр авоотношения и пр едупреждения (п ревенции) по добных на рушений в будущем. Ес ли пр именение са нкций пр еследует ин ые це ли, на пример, по полнение ка зны, фи нансирование оп ределенных ра сходов го сударства, то это на рушает тр ебование об основанности

7. Пр инцип нерепрессивности. Ме ры на логовой от ветственности не до лжны по давлять эк ономическую ак тивность су бъектов, а до лжны сл ужить для ко ординации ра зличных об щественных интересов[38].

Ес тественно, чт о, за щищая од но об щественное бл аго (и нтересы го сударственного бю джета), не избежно пр ичиняется ущ ерб др угому, ча стному, бл агу (п раву ча стной со бственности и св ободе пр едпринимательской деятельности). Од нако та кой ущ ерб до лжен бы ть со размерен за щищаемому благу. Са нкции не мо гут бы ть чр езмерными, мн огократно пр евышать ра змер на логового об язательства и ли шать пр едпринимателя имущества, ст авя под уг розу его да льнейшую деятельность.

[38] Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М. 2006. С.399 - 404.

На рушение на логового за конодательства мо жет со держать пр изнаки уг оловного пр еступления, за со вершение ко торого, к ли цу мо гут бы ть пр именены ме ры уг оловной ответственности.

В ка честве ос нования для на ступления уг оловной от ветственности вы ступает со вершение де яния, пр едусмотренного со ответствующей ст атьей Уг оловного ко декса РФ.

За конодатель пр едусматривает в УК РФ 22[39] не обходимые ус ловия на ступления уг оловной от ветственность, к ним от носятся сл едующие:

1.Де яние до лжно бы ть уг оловно - на казуемо, то ес ть Уг оловным ко дексом РФ до лжна бы ть пр едусмотрена са нкция за со ответствующее преступление.

2.На личие не обходимой ст епени об щественной оп асности де йствий или бе здействий и на ступление об щественно оп асных последствий.

3.На личие пр изнака вины. Для пр ивлечения к от ветственности не обходимо ус тановление ви ны ли ца в со вершении об щественно оп асных де йствий (б ездействий) и на ступлении об щественно оп асных последствий. До статочным ос нованием для на ступления уг оловной от ветственности яв ляется на личие со става пр еступления в со вершенном об щественно оп асном деянии.

Та кже за конодатель ук азывает, на об язательные пр изнаки су бъекта пр еступления для во зможности пр ивлечения его к уг оловной ответственности. Так в со ответствии со ст. 19, 20 УК РФ уг оловной от ветственности по длежит то лько вм еняемое фи зическое ли цо, до стигшее ко вр емени со вершения пр еступления ше стнадцатилетнего возраста. По об щему пр авилу, су бъектом на логового пр еступления вы ступает ли цо, об язанное пл атить ус тановленные на логи и сб оры в со ответствии с на логовым за конодательством РФ.

[39] "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) "Собрание законодательства РФ", 17.06.1996, N 25, ст. 2954

Раскрывая сущность налоговых преступлений, необходимо указать статьи Уголовного кодекса РФ. В этом нормативно-правовом документе выделяют следующие составы налоговых преступлений:

Статья 198. Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов

Статья 199. Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов

Статья 199.1. Неисполнение обязанностей налогового агента

Статья 199.2. Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов

Данные составы преступлений расположены в главе 22 «Преступления в сфере экономической деятельности», которая в свою очередь по структуре входит в раздел VIII «Преступления в сфере экономики».

Общественная опасность обозначенных преступлений состоит, прежде всего, в дефиците бюджетов различных уровней, который образуется в результате невыполнения обязанностей платить законно установленные платежи в государственную казну. В дальнейшем невыполнение этой обязанности приводит к иным негативным общесоциальным и правовым последствиям. Так, в результате неполучения денежных средств в бюджетную систему, государством могут не выполнятся социальные гарантии населению, преступные средства попадают в теневой сектор экономики и направляются на совершение новых преступлений.

Виды наказаний за совершение преступлений закреплены в статье 44 Уголовного кодекса Российской Федерации. Видами уголовных наказаний, как мерой ответственности за налоговые преступления, которые могут быть применены к лицу их совершившему, являются: штраф, принудительные работы, обязательные работы, лишение права занимать определенные до

лжности или заниматься определенной деятельностью, арест, лишение свободы. Привлечение к уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, влечет помимо всего прочего еще и судимость, таким образом, законодатель подчеркивает исключительную важность охраняемых уголовным кодексом общественных отношений.

Отдельным видом юридической ответственности за нарушение налогового законодательства является административная ответственность. Административная ответственность - это государственно-властное воздействие на физических и юридических лиц за совершение правонарушения, предусмотренного кодексом об административных правонарушениях России[40].

Административная ответственность, являясь разновидностью юридической ответственности, обладает всеми признаками последней:

1. Устанавливается государством – ни один другой субъект (например, партии, иные общественные объединения и т. д.) юридическую ответственность устанавливать не может;

2. Осуществляется государством в лице государственных органов в строго определенных процессуальных формах;

3. Основанием для применения юридической ответственности является совершение правонарушения;

4. Выражается в определенных негативных последствиях для правонарушителя – юридическая ответственность всегда связана с определенными лишениями и ограничениями для правонарушителя, которые могут носить личный (выговор, увольнение и т.п.), организационный (запрет заниматься определенной деятельностью и т.п.) или имущественный характер (штраф, конфискация имущества);

5. Вид и мера государственного принуждения устанавливаются исходя из санкции юридической нормы.

[40]Мелехин А.В. Административное право Российской Федерации. Курс лекций. М.-2009

Ад министративная от ветственность за пр авонарушения в ра зличных об ластях за конодательства им еет св ои ос обенности и отличия. Сф ера на логового за конодательства не яв ляется исключением. При эт ом не обходимо ра зличать та кие по нятия как на рушение за конодательства о на логах и сб орах и на логовое правонарушение.

Пе рвое им еет ме сто в тех сл учаях, ко гда на рушены но рмы, за крепленные в гл аве 15 Ко декса РФ об ад министративных пр авонарушениях, вт орое – в сл учае на рушения но рм ра здела VI На логового ко декса РФ. Да нный вы вод сл едует из ст атьи 10 На логового ко декса РФ, в ко торой ск азано, что «п орядок пр ивлечения к от ветственности и пр оизводство по де лам о на логовых пр авонарушениях ос уществляются в по рядке, ус тановленном гл авами 14, 15 На логового ко декса РФ. Пр оизводство по де лам о на рушениях за конодательства о на логах и сб орах, со держащих пр изнаки ад министративного пр авонарушения, ве дется в по рядке, ус тановленном за конодательством Ро ссийской Фе дерации об ад министративных пр авонарушениях»

Пр авонарушения в сф ере на логообложения, от ветственность за со вершение ко торых ус тановлена Ко дексом Ро ссийской Фе дерации об ад министративных пр авонарушениях за креплены в гл аве 15 «А дминистративные пр авонарушения в об ласти фи нансов, на логов и сб оров, ст рахования, ры нка це нных бу маг, до бычи, пр оизводства, ис пользования и об ращения др агоценных ме таллов и др агоценных ка мней» и со держит сл едующие со ставы на логовых пр авонарушений:

Ст атья 15.3. На рушение ср ока по становки на уч ет в на логовом ор гане

Ст атья 15.4. На рушение ср ока пр едставления св едений об от крытии и о за крытии сч ета в ба нке или ин ой кр едитной ор ганизации

Ст атья 15.5. На рушение ср оков пр едставления на логовой де кларации (р асчета по ст раховым вз носам)

Ст атья 15.6. Не представление (н есообщение) св едений, не обходимых для ос уществления на логового ко нтроля

Ст атья 15.7. На рушение по рядка от крытия сч ета на логоплательщику

Ст атья 15.8. На рушение ср ока ис полнения по ручения о пе речислении на лога (с бора), ст рахового вз носа, пе ней, шт рафа

Ст атья 15.9. Не исполнение ба нком ре шения о пр иостановлении оп ераций по сч етам на логоплательщика, пл ательщика сб ора, пл ательщика ст рахового вз носа или на логового аг ента

Ст атья 15.11. Гр убое на рушение тр ебований к бу хгалтерскому уч ету, в том чи сле к бу хгалтерской (ф инансовой) от четности

Мо жно вы делить сл едующие пр изнаки ад министративной от ветственности за на рушение на логового за конодательства:

1. За конодательную ба зу пр едставляют но рмативно - пр авовые ак ты: Ко декс РФ об ад министративных пр авонарушениях и за коны су бъектов Ро ссийской фе дерации об ад министративных правонарушениях.

2. Фа ктическим ос нованием сл ужит со вершение ад министративного пр авонарушения, пр едусмотренного Ко дексом РФ об ад министративном правонарушении.

3. Су бъектами ад министративной от ветственности за на рушение на логового за конодательства яв ляются до лжностные лица.

4. От ветственность со стоит в пр именении к пр авонарушителю са нкций в ви де шт рафов, ра змер ко торых за креплен в са нкциях со ответствующей ст атьи Ко декса РФ об ад министративных правонарушениях. В сл учае со вершения пр авонарушения, пр едусмотренного Ко дексом РФ об ад министративных пр авонарушениях, к пр авонарушителю пр именяется ад министративное на казание в ви де вз ыскания ад министративного штрафа. Ад министративный шт раф – яв ляется на казанием, вы раженным в де нежной фо рме, вы ражается в рублях[41].

5. Пр оцедура пр именения да нного ви да от ветственности за креплена в Ко дексе РФ об ад министративных правонарушениях. Ст. 10 На логового ко декса РФ ст авит вы бор то го или ин ого ви да пр оизводства в за висимости от ос

[41] См.: ст. 3.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

нования правонарушения. Таким образом, если совершено налоговое правонарушение, то производство осуществляется по правилам, предусмотренным главами 14, 15 Налогового кодекса РФ. В случае же совершения административного правонарушения, производство ведется в порядке, установленном законодательством РФ об административных правонарушениях.

Говоря об ответственности за нарушение налогового законодательства административная ответственность, так же как и налоговая ответственность, предусмотрена Налоговым кодексом РФ, заключается в обязанности лица, нарушившим законодательство в части налогов и сборов нести бремя неблагоприятных последствий. Также как и налоговая ответственность, административная предполагает санкции в виде денежных взысканий.

За совершение налогового правонарушения нарушитель может быть привлечен к ответственности, установленной Налоговым кодексом РФ. В научной литературе данный вид ответственности называется налоговой ответственностью[42].

Законодатель не определил правовую природу ответственности за налоговые правонарушения, однако из анализа положений ст. 10 Налогового кодекса РФ следует, что ответственность за налоговые правонарушения отличается от административной и уголовной ответственности, установленной за иные нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений и преступлений. Возникновение налоговой ответственности связано с фактом совершения налогового правонарушения конкретным лицом. В этот момент между ним и государством в лице налоговых органов возникают налоговое правоотношение и налоговая ответственность. Последняя, с момента совершения налогового правонарушения существует в виде обязанности правонарушителя отчитаться

[42] Малиновская В.М. Ответственность за налоговые правонарушения: научно-практический комментарий к главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации // Реформы и право - 2014. - № 4. -34с.

перед государством в содеянном и подвергнуться мерам принуждения налогово-правового характера, иными словами, претерпеть действие налоговой санкции[43].

Говоря о признаках налоговой ответственности, А. В. Макарова и Т. В. Архипенко[44] указывают следующее:

1. Материальные – характеризуют налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правонарушения. К ним относятся установление состава налоговых правонарушений и определение санкций за их совершение.

2. Процессуальные – определяют механизм реализации налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении. Налоговая ответственность реализуется в особой процессуальной форме налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами.

3. Функциональные – отражают цели применения налоговой ответственности, основными из которых являются восстановление нарушенных имущественных интересов государства, наказание виновного, а также предотвращение совершения правонарушений в налоговой сфере.

Законодатель также дает определение ответственности через перечисление его основных признаков, так, налоговым правонарушением в соответствии со ст. 106 НК РФ признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Такими признаками указываются:

---

[43] Казаков В.В. О понятии ответственности в налоговом праве / В.В. Казаков - Финансовое право.-2009.- №7-4 с.

[44] Архипенко Т.В. Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право./ Архипенко Т.В., Макаров А.В. - 2005. № 6. С. 20–22.

- деяние (действие или бездействие) физического или юридического лица;

- противоправность;

- виновность;

- наказуемость.

При рассмотрении обстоятельств совершения правонарушения налоговый орган обязан указать какие обстоятельства его совершения, так и в чем оно состоит, какую норму НК РФ нарушает. Говоря о налоговой ответственности, стоит отметить, что мерой воздействия на нарушителя будет являться налоговая санкция. Налоговая санкция представляет собой установление законодательством о налогах и сборах мер государственного принуждения в виде денежного взыскания, применяемого в отношении лица, совершившего налоговое правонарушение.

Налоговая санкция отражена в законодательстве только в виде денежного взыскания (штрафа), которое имеет дифференцированный характер, поскольку определяется характером совершаемых правонарушений. Законодатель устанавливает налоговые санкции в виде штрафов как в твердой денежной сумме, так и в процентном соотношении к определенной расчетной сумме.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения содержатся в ст. 108 НК РФ:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Основания привлечения к ответственности предусмотрены в ст. 116–129.4 НК РФ. Порядок привлечения к налоговой ответственности предусмотрен только нормами НК РФ.

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

При этом не имеет значения, в каком качестве лицо было первоначально привлечено к налоговой ответственности (например, в качестве на

логоплательщика или в качестве налогового агента). В любом случае повторное привлечение к ответственности будет противоречить ст. 108 НК РФ.

3. Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

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. Для целей налогообложения под «должностными лицами» понимаются руководители и иные лица, осуществляющие управленческие функции в любых организациях.

6. Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (сбора) и пени. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его вина не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

§ 3 Налоговая санкция, ее юридическая природа, порядок взыскания

В соответствии с п. 1 ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 Налогового кодекса Российской Федерации (п. 2 указанной статьи).

Налоговая санкция - это воплощение налоговой ответственности за нарушение налогового обязательства, т.е. за неисполнение или ненадлежащее ис

полнение обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом в установленный срок.

Конституционный Суд РФ отметил, что взыскание различного рода штрафов по своему существу выходит за рамки налогового обязательства как такового. Они носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. (Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П). [45]

Налоговая санкция представляет собой кару за незаконное поведение налогоплательщика, в действиях которого имеется состав налогового правонарушения, и всегда имеет денежный (финансовый) характер. Таким образом, смысл налоговой санкции состоит в том, чтобы покарать налогоплательщика путем наложения денежного взыскания. В узком смысле она сводится к налоговому штрафу за совершение налогового правонарушения, в этом проявляется ее экономическая сущность.

В отличие от налоговой санкции (штрафа) взыскание пени и тем более налоговой недоимки выполняет правовосстановительную функцию. М.В. Карасева пишет, что карательные санкции за ненадлежащее исполнение налогового обязательства предусмотрены в ст. 114 Налогового кодекса РФ, а правовосстановительные - в ст. 75 Налогового кодекса РФ.[46]

Налоговая санкция как вид юридической (налоговой) ответственности в налоговой сфере имеет все признаки такой ответственности. Соответственно, налоговая санкция призвана не только карать налогоплательщика, но и выполнять превентивную функцию, а именно предотвращать совершение на

---

[45] Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" "Российская газета", N 247, 26.12.1996

[46] Карасева М.В. Финансовое правоотношение. М.: НОРМА, 2001. 288 с.

логоплательщиком налоговых правонарушений, стимулировать налогоплательщика к соблюдению законности в налоговой сфере под угрозой применения налоговой санкции.

Налоговый штраф обусловлен наличием в действиях налогоплательщика состава налогового правонарушения, взыскание налогового штрафа происходит по тем же правилам, что и взыскание налога, пени.

В теории права различают два вида юридической ответственности: восстановительно-компенсационную (защитную) и карательно-штрафную.[47] Налоговая ответственность имеет ярко выраженный карательно-штрафной характер.

НК РФ определяет размеры налоговых санкций за каждое налоговое правонарушение, интересно отметить, что налоговое законодательство не определяет налоговый штраф (налоговую санкцию) как налоговое наказание. В НК РФ вообще отсутствует такое понятие, как "наказание". Между тем очевидно, что налоговая санкция (налоговый штраф) - это наказание за совершение налогового правонарушения, имеющее исключительно денежный (финансовый) характер.

В НК РФ отсутствуют правила сложений (поглощений) наказаний, также в налоговом законодательстве нет такого понятия, как "малозначительность деяния", нет общих оснований для освобождения от налоговой ответственности и от уплаты налоговой санкции. В отдельных случаях НК РФ допускает возможность освобождения от налоговой ответственности. Так, в п. 2 ст. 126.1 НК РФ предусмотрено, что налоговый агент освобождается от ответственности в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы. В ст. 25.14 НК РФ, ст. 81 НК РФ, ст. 105.16 НК РФ, ст. 105.16-2 НК РФ, ст. 105.16-3 НК РФ, ст. 105.16-6 НК РФ и в п. 2 ст. 129.3 НК РФ также предусмотрены условия освобождения налогоплательщика от налоговой

[47] Общая теория права и государства / Под ред. В.В. Лазарева. М., 1994.

ответственности. В ст. 111 НК РФ ук азаны об стоятельства, ис ключающие ви ну налогоплательщика. Ви на - не обходимый пр изнак на логовой от ветственности, по этому от сутствие ви ны ис ключает на логовую от ветственность и ис ключает на логовый штраф.

На логовая са нкция - это не благоприятное по следствие со вершения на логоплательщиком на логового правонарушения. На логовое за конодательство пр едусматривает и ин ые не благоприятные по следствия для на логоплательщика, ко торые не яв ляются на логовыми санкциями. Та к, пр иостановление оп ераций по ра счетным сч етам на логоплательщика в ба нке, от каз в во змещении из бю джета су мм НД С, пе реквалификация на логовым ор ганом сд елки - да нные де йствия на логовых ор ганов не яв ляются ме рами юр идической от ветственности, но та кже вл екут за со бой не благоприятные по следствия для налогоплательщика. Эти де йствия, как пр авило, пр едшествуют пр ивлечению на логоплательщика к на логовой от ветственности и на ложению на логовой санкции.

М.Ю. Ор лов от мечает, что на длежащее со блюдение но рмы на логового пр ава об еспечивается ме рами го сударственного пр инуждения, что и яв ляется са нкцией на логово-правовой нормы.[48]

Де мин А.В. го ворит о мн огоплановости на логовой са нкции, о то м, что она мо жет вы ражать са мые ра зличные по нятия, пр ичем не обязательно не гативного ха рактера, т.к. вс якая ме ра от ветственности ес ть са нкция, но да леко не вс якая са нкция пр едставляет со бой ме ру ответственности.[49]

Н.П. Ку черявенко за мечает, что са нкция но рмы на логового пр ава от ражает ст олкновение и оп ределенное пр отивостояние ин тересов уп равомоченной и об язанной сторон.[50]

---

[48] Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. N 2. С. 26

[49] Демин А.В. К вопросу о санкциях как структурных элементах норм налогового права // Реформы и право. 2010. N 4. С. 19 - 23

[50] Кучерявенко Н.П. Понятие и структура налогово-правовой нормы // Финансовое право. 2004. N 6. С. 14.

Столкновение интересов налогоплательщика и государства в лице налоговых органов выступает обязательным последствием в случае привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение налогового законодательства. Налогоплательщик вправе отстаивать свои права в налоговых отношениях.

В.В. Гриценко считает, что санкция выражается в мерах, осуществляемых компетентными органами в отношении стороны, нарушившей диспозицию налогово-правовой нормы, и реализуемых в форме того или иного юридического последствия[51].

Здесь нужно отметить, что юридическое последствие налоговой санкции всегда одно - это прежде всего обязанность налогоплательщика уплатить налоговый штраф. Штраф выступает воплощением налоговой санкции.

Налогоплательщик вправе не согласиться как с законностью привлечения к налоговой ответственности, так и с размером конкретного налогового штрафа. Привлечение налогоплательщика к ответственности не может строиться на предположениях налогового органа о недобросовестных действиях налогоплательщика. Все доводы налогового органа, положенные в основу решения о привлечении к налоговой ответственности, должны подтверждаться доказательствами, полученными в строгом соответствии с законом. В противном случае решение налоговой инспекции не может считаться законным.

Размер санкции должен отвечать вытекающим из Конституции Российской Федерации и ст. 3 НК РФ требованиям справедливости и соразмерности, дифференциации ответственности в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба[52].

---

[51] Гриценко В.В. Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного Российского государства: Дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2006. С. 144.

[52] Постановление Президиума ВАС РФ от 08.12.2009 N 11019/09 по делу N А33-18466/2006 Дело по заявлению о признании недействительным решения налогового органа направлено на новое рассмотрение, поскольку при рассмотрении данного дела суды не учли многократного превышения подлежащей взысканию суммой штрафа по пункту 2 статьи 119

Относительно возможности снижения размера штрафа за совершение налогового правонарушения при наличии смягчающих обстоятельств имеется обширная судебно-арбитражная практика.

Судебно-арбитражная практика признает в качестве смягчающих обстоятельств совершение налогового правонарушения впервые, незначительность допущенной просрочки, отсутствие ущерба бюджету, отсутствие умысла у налогоплательщика, добросовестность налогоплательщика, погашение налоговой недоимки без применения мер принудительного характера.

Между тем нужно осознавать, что снижение налогового штрафа в суде - это право суда, но никак не обязанность, поэтому не всегда суды признают смягчающими обстоятельства, которые не указаны в ст. 112 НК РФ, но с успехом признаются смягчающими в других налоговых спорах, т.е. действует принцип судебного усмотрения (дискреционные полномочия).

Таким образом, налоговая санкция представляет собой наказание за совершение налогового правонарушения и проявляется в возложении на налогоплательщика обязанности уплатить денежный штраф в установленном налоговым законодательством размере.

В НК РФ не установлены цели, которых предполагается достигнуть применением налоговых санкций к налогоплательщику, поэтому, исходя из смысла наказания, целью налоговой санкции выступает прежде всего наказание как таковое (кара), т.е. неблагоприятное последствие совершения налогового правонарушения.

Штрафы с организаций и индивидуальных предпринимателей взыскиваются в бесспорном порядке в соответствии с нормами ст. ст. 46, 47 НК РФ. С физических лиц, не являющихся индивидуальными пр

НК РФ суммы, указанного местного налога, которое, по сути, привело к возложению на общество чрезмерного ограничения свободы предпринимательства, что недопустимо в силу требований закона. "Вестник ВАС РФ", 2010, N 3

едпринимателями, штрафы взыскиваются в судебном порядке в соответствии со ст. 48 НК РФ.

Процедура принудительного взыскания недоимки (пеней, штрафов) на основании вступившего в законную силу решения налогового органа регламентируется положениями статей 45, 46, 69, 70 НК РФ и сводится к следующим этапам:

1) в течение 10 дней с даты вступления в силу решения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки (пеней, штрафов);

2) далее по общему правилу взыскание недоимки (пеней, штрафов) с организаций и индивидуальных предпринимателей осуществляется налоговым органом в бесспорном порядке путем принятия решения об обращении взыскания за счет денежных средств и выставления инкассового поручения к расчетному счету налогоплательщика (указанное решение должно быть принято не позднее двух месяцев с момента истечения срока исполнения требования);

3) при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или при отсутствии информации о данных счетах налоговый орган вправе взыскать налог за счет иного имущества, приняв в течение года после истечения срока исполнения требования об уплате налога соответствующее решение и направив его для принудительного исполнения судебному приставу-исполнителю.

Следовательно, вопрос о судебном порядке взыскания недоимки (пеней, штрафов) с организаций и индивидуальных предпринимателей возникает только в том случае, если налоговым органом в указанные выше сроки не была реализована процедура взыскания выявленной задолженности в бесспорном порядке либо допущено нарушение этой процедуры, выразившееся в непринятии в установленный срок решения об обращении взыскания за счет денежных средств на счетах в банке или за счет иного имущества налогоплательщика.

Бесспорное взыскание задолженности ограничено двухмесячным сроком, по истечении которого налоговый орган в пределах шести месяцев вправе произвести взыскание в судебном порядке.

В письме Минфина России от 29.05.2015 N 03-02-07/1/31246 отмечено, что статьей 46 (пунктами 3, 9 и 10) НК РФ установлен единый срок принятия налоговым органом решения о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации, в том числе за счет денежных средств, отраженных на лицевых счетах организации.[53]

Решение о взыскании налогов, сборов, пеней, штрафов выносится в отношении организаций-налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов).

Согласно пунктам 3.1 и 10 статьи 46 НК РФ при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах и электронных денежных средств на логоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации либо при отсутствии информации о счетах (реквизитах корпоративных электронных средств платежа, используемых для переводов электронных денежных средств) взыскание суммы налога, не превышающей пяти миллионов рублей, производится в порядке, установленном бюджетным законодательством Российской Федерации, за счет денежных средств, отраженных на лицевых счетах соответствующего налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) - организации. Для взыскания налога налоговый орган направляет решение о взыскании в орган, осуществляющий открытие и ведение лицевых счетов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Письмом ФНС России от 04.09.2017 N ГД-4-8/17567 для сведения и использования в работе налоговым органам была направлена копия письма Ми

[53] Письмо Казначейства России от 04.06.2015 N 07-04-05/09-361 "О доведении писем Минфина России и Федерального казначейства" (вместе с Письмом Минфина России от 29.05.2015 N 03-02-07/1/31246) не опубликован

нфина России от 20.07.2017 N 03-02-07/2/46472 по вопросу применения статьи 46 НК РФ в отношении индивидуальных предпринимателей, в котором указано, что в статье 46 НК РФ не предусмотрено обращение взыскания налога на вклады.[54]

Согласно правовой позиции, сформулированной в Постановлении Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 N 17832/09, в пункте 2 статьи 45 и пункте 3 статьи 46 НК РФ представлен исчерпывающий перечень случаев для обращения налогового органа в суд.[55]

Если налоговый орган не может получить от налогоплательщика недоимку (пени, штрафы) путем обращения взыскания на его счета, производится арест (статья 77 НК РФ) и взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика (статья 47 НК РФ). Эта мера применяется в течение 1 года с момента обнаружения недостаточности денег на счетах.

В соответствии с подходом, сформулированным в Постановлении Президиума ВАС РФ от 08.02.2011 N 8229/10, предусмотренные статьями 46 и 47 НК РФ меры принудительного взыскания налоговой задолженности за счет денежных средств на счетах в банках и за счет иного имущества налогоплательщика-организации представляют собой последовательные этапы единого внесудебного порядка взыскания налоговой задолженности.[56]

---

[54] Письмо ФНС России от 04.09.2017 N ГД-4-8/17567 "Направление письма" (вместе с Письмом Минфина России от 20.07.2017 N 03-02-07/2/46472)

[55] Постановление Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 N 17832/09 по делу N А23-1650/09А-21-35 В удовлетворении заявления о взыскании доначисленных налогов, пеней и штрафа отказано, так как вывод нижестоящих судов о том, что налоговые органы имеют право на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности по налоговым обязательствам не только в случае пропуска срока, установленного пунктом 3 статьи 46 НК РФ, но и в других случаях нарушения порядка внесудебного взыскания налогов, предусмотренного статьями 46 и 47 указанного Кодекса, не основан на нормах действующего законодательства. "Вестник ВАС РФ", 2010, N 8

[56] Постановление Президиума ВАС РФ от 08.02.2011 N 8229/10 по делу N А60-38923/2009-С6 Заявление об отмене требования налогового органа в части предложения уплатить пени, начисленные на недоимку по налогу на имущество и земельному налогу, частично удовлетворено, так как налоговым органом был пропущен срок на принятие решения об обращении взыскания за счет имущества налогоплательщика; пени не могут служить способом обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, возможность взыскания которого утрачена. "Вестник ВАС РФ", 2011, N 6

До вынесения решения об обращении взыскания на имущество налогоплательщика-организации налоговый орган должен принять все меры по взысканию задолженности за счет денежных средств в соответствии с положениями статьи 46 НК РФ и лишь в случае невозможности взыскания задолженности за счет денежных средств вправе взыскать налог за счет имущества.

Данные выводы изложены в ряде судебных решений: Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 25.03.2015 N Ф04-16307/2015 по делу N А45-6872/2014, Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 25.04.2014 по делу N А70-7346/2013, Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 09.02.2016 N Ф01-6087/2015 по делу N А79-3942/2015.

Таким образом, положения статей 46, 47 НК РФ позволяют сделать вывод, что решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика может быть принято налоговым органом при наличии ряда условий: предварительного направления налогоплательщику требования об уплате налога; неуплаты налогоплательщиком в установленный срок суммы налога; вынесения налоговым органом решения о взыскании налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в течение 2 месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате налога; отсутствия на счетах налогоплательщика необходимых денежных средств или отсутствия у налогового органа информации о счетах налогоплательщика. При невыполнении одного из указанных условий решение об обращении взыскания на имущество налогоплательщика считается принятым без достаточных оснований.

Положения статьи 48 НК РФ отдельно подчеркивают необходимость соблюдения дополнительных гарантий при осуществлении взыскания недоимки (пеней, штрафов) с физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, где говорится, что что в случае неисполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора) - физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, в установленный срок об

язанности по уплате налога, сбора, пеней, штрафов налоговый орган вправе обратиться в суд с заявлением о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества, в том числе денежных средств этого физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, с учетом особенностей, установленных указанной статьей.

Заявление о взыскании подается налоговым органом в суд, если общая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3 000 рублей.

Заявление о взыскании подается в суд общей юрисдикции налоговым органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов с учетом следующих особенностей.

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов превысила 30 00 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня, когда указанная сумма превысила 3 000 рублей.

Если в течение трех лет со дня истечения срока исполнения самого раннего требования об уплате налога, сбора, пеней, штрафов, учитываемого налоговым органом при расчете общей суммы налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащей взысканию с физического лица, такая сумма налогов, сборов, пеней, штрафов не превысила 30 00 рублей, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании в течение шести месяцев со дня истечения указанного трехлетнего срока.

В случае если судом вынесено определение об отмене судебного приказа, на основании пункта 3 статьи 48 НК РФ налоговым органом может быть предъявлено требование о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным пр

едпринимателем, в по рядке ис кового пр оизводства не по зднее ше сти ме сяцев со дня вы несения су дом ук азанного определения.

Пр опущенный по ув ажительной пр ичине ср ок по дачи вы шеуказанных за явлений о вз ыскании мо жет бы ть во сстановлен судом.

В письме Ми нфина Ро ссии от 15.12.2017 N 03-02-08/84145 ра зъяснено, что по рядок от мены су дебного пр иказа ре гулируется статьей 123.7 Ко декса ад министративного су допроизводства Ро ссийской Федерации. В со ответствии с да нной ст атьей су дебный пр иказ по длежит от мене су дьей, ес ли от до лжника в со ответствии с ча стью 3 ст атьи 123.5 КАС РФ в те чении дв адцати дн ей по ступят во зражения от носительно ис полнения су дебного приказа.

Ис ходя из из ложенного, юр идическую пр ироду от ветственности по на логовому за конодательству мо жно оп ределить как пр именение, ре ализацию са нкций эт ого за конодательства за до пущенные в на логовых пр авоотношениях правонарушения.

§ 4 За щита пр ав на логоплательщиков в пр оцессе пр ивлечения к на логовой ответственности.

Конституция РФ га рантирует за щиту пр ав и св обод че ловека и гр ажданина в Ро ссийской Федерации. В со ответствии со ст атьей 45 Ко нституции РФ ка ждый вп раве за щищать св ои пр ава и св ободы вс еми сп особами, не за прещенными законом.

За щита на логоплательщиками, пл ательщиками сб оров и на логовыми аг ентами св оих пр ав при вы несении ре шений на логовыми ор ганами - эт о, бе зусловно, оч ень ак туальная проблема. На логоплательщики не вс егда ве рят в об ъективность ра зрешения жа лобы вн утри си стемы на логовых органов. По об щему пр авилу статьи 138 На логового ко декса Ро ссийской Фе дерации ак ты на логовых ор ганов не нормативного ха рактера, де йствия или бе здействие их

должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд.

Право на обжалование имеет любое лицо, в том числе не являющееся согласно статье 9 Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ) участником отношений, урегулированных законодательством о налогах и сборах.

Право на обжалование может быть реализовано в случае, если лицо считает, что обжалуемый ненормативный акт, действия или бездействие нар

В силу пункта 1 статьи 138 НК РФ следует, что налогоплательщик может реализовать свое право на обжалование двумя способами:

- в вышестоящем налоговом органе (административный порядок обжалования);

- в суде (судебный порядок обжалования).

Оснований для лишения права на обжалование действующим законодательством не предусмотрено.

Право на обжалование может быть реализовано путем подачи как одной, так и нескольких жалоб. Жалобы в отношении одного и того же акта или деяния могут быть поданы как одновременно, так и в разное время в пределах установленного срока для обжалования.

Так в статье 138 НК РФ установлено понятия жалобы и апелляционной жалобы.

Жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование вступивших в силу актов налогового органа ненормативного характера, действий или бездействия его должностных лиц, если, по мнению этого лица, обжалуемые акты, действия или бездействие должностных лиц налогового органа нарушают его права.

Апелляционной жалобой признается обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование не вступившего в силу решения, вынесенного в порядке статьи 101 НК РФ, если, по мнению этого лица, обжалуемое решение нарушает его права.

Согласно пункту 2 статьи 138 НК РФ все акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением актов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб, апелляционных жалоб, актов ненормативного характера Федеральной налоговой службы, действий или бездействия ее должностных лиц) могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе.

Досудебный порядок урегулирования споров по данным категориям жалоб считается соблюденным, если решение по жалобе (апелляционной жалобе) не принято вышестоящим налоговым органом в сроки, установленные НК РФ.

Срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу стало известно о принятом вышестоящим налоговым органом решении по соответствующей жалобе, или со дня истечения срока принятия решения по жалобе. Акты ненормативного характера Федеральной налоговой службы, действия или бездействие ее должностных лиц обжалуются в судебном порядке.

На основании пункта 1 статьи 139 и пункта 1 статьи 139.1 НК РФ жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган через налоговый орган, акты ненормативного характера, действия или бездействие должностных лиц которого обжалуются. А уже этот налоговый орган обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана в течение одного года со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав. Апелляционная жалоба на решение, вынесенное в порядке статьи 101 НК РФ, может быть подана до дня вступления в силу обжалуемого решения.

В пункте 2 статьи 139 НК РФ предусмотрено право на обращение с жалобой в Федеральную налоговую службу. Жалоба в Федеральную налоговую

слу жбу мо жет бы ть по дана в те чение тр ех ме сяцев со дня пр инятия вы шестоящим на логовым ор ганом ре шения по жа лобе (а пелляционной жалобе).

В сл учае пр опуска по ув ажительной пр ичине ср ока по дачи жа лобы эт от ср ок по хо датайству ли ца, по дающего жа лобу, мо жет бы ть во сстановлен вы шестоящим на логовым органом.

Пр аво по вторного об ращения с жа лобой (а пелляционной жа лобой) за креплено в статье 138 НК РФ. Со гласно пункту 6 данной статьи по вторное об ращение пр оизводится в ср оки, ус тановленные для по дачи со ответствующей жалобы. Ос нованием для по вторного об ращения в том чи сле мо жет бы ть ос тавление жа лобы без рассмотрения.

Тр ебования к фо рме и со держанию жа лобы (а пелляционной жа лобы) ус тановлены статьей 139.2 НК РФ.

Жа лоба по дается:

- ли чно, а та кже че рез за конного или уп олномоченного пр едставителя в ка нцелярию на логового ор гана или ок но пр иема до кументов с по лучением при эт ом от метки о пр инятии на вт ором эк земпляре жа лобы;

- по по чте (н апример, це нным пи сьмом с оп исью вл ожения, в ко торой фи ксируются пе речень от правленных до кументов и да та на правления корреспонденции).

Жа лоба по дается в пи сьменной фо рме и по дписывается ли цом, ее по давшим, или его представителем.

Жа лоба мо жет бы ть на правлена в эл ектронной фо рме по те лекоммуникационным ка налам св язи или че рез ли чный ка бинет налогоплательщика.

Фо рматы и по рядок пр едставления жа лобы в эл ектронной фо рме ут верждаются фе деральным ор ганом ис полнительной вл асти, уп олномоченным по ко нтролю и на дзору в об ласти на логов и сборов.

На ос новании пункта 2 статьи 139.2 НК РФ в жа лобе ук азываются:

- фа милия, им я, от чество и ме сто жи тельства фи зического ли ца, по дающего жа лобу, или на именование и ад рес ор ганизации, по дающей жа лобу;

- об жалуемые акт на логового ор гана не нормативного ха рактера, де йствия или бе здействие его до лжностных ли ц;

- на именование на логового ор гана, акт не нормативного ха рактера ко торого, де йствия или бе здействие до лжностных лиц ко торого об жалуются;

- ос нования, по ко торым ли цо, по дающее жа лобу, сч итает, что его пр ава на рушены;

- тр ебования ли ца, по дающего жа лобу;

- сп особ по лучения ре шения по жа лобе: на бу мажном но сителе, в эл ектронной фо рме по те лекоммуникационным ка налам св язи или че рез ли чный ка бинет налогоплательщика.

В жа лобе мо гут бы ть ук азаны но мера те лефонов, фа ксов, ад реса эл ектронной по чты и ин ые не обходимые для св оевременного ра ссмотрения жа лобы сведения.

В сл учае по дачи жа лобы уп олномоченным пр едставителем ли ца, об жалующего акт на логового ор гана не нормативного ха рактера, де йствия или бе здействие его до лжностных ли ц, к жа лобе пр илагаются до кументы, по дтверждающие по лномочия эт ого представителя.

К жа лобе мо гут бы ть пр иложены до кументы, по дтверждающие до воды ли ца, по дающего жалобу.

В со ответствии с пунктом 1 статьи 139.3 НК РФ вы шестоящий на логовый ор ган мо жет ос тавить без ра ссмотрения жа лобу по лностью или в ча сти, ес ли ус тановит, чт о:

- жа лоба не по дписана ли цом, по давшим жа лобу, или его пр едставителем ли бо не пр едставлены оф ормленные в ус тановленном по рядке до кументы, по дтверждающие по лномочия пр едставителя на ее по дписание;

- жа лоба по дана по сле ис течения ус тановленного ср ока и не со держит хо датайства о его во сстановлении или в во сстановлении пр опущенного ср ока на по дачу жа лобы от казано;

- до пр инятия ре шения по жа лобе от ли ца, ее по давшего, по ступило за явление об от зыве жа лобы по лностью или в ча сти;

- ра нее по дана жа лоба по тем же основаниям.

На ос новании ст атьи 140 На логового ко декса РФ ли цо, по давшее жа лобу (а пелляционную жа лобу), вп раве пр едставлять до полнительные до кументы до пр инятия ре шения по со ответствующей жалобе. При эт ом до полнительные до кументы по жа лобам (а пелляционным жа лобам) на ре шения ра ссматриваются вы шестоящим на логовым ор ганом, ес ли ли цо пр едставило по яснения пр ичин, по ко торым бы ло не возможно св оевременное пр едставление та ких до кументов на логовому ор гану, ре шение ко торого обжалуется. Вы шестоящий на логовый ор ган ра ссматривает жа лобу (а пелляционную жа лобу), до кументы, по дтверждающие до воды ли ца, по давшего жа лобу (а пелляционную жа лобу), до полнительные до кументы, пр едставленные в хо де ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы), а та кже ма териалы, пр едставленные ни жестоящим на логовым ор ганом, без уч астия ли ца, по давшего жа лобу (а пелляционную жалобу).

В то же вр емя ук азанные по ложения не пр именяются в сл учае, ес ли вы шестоящий на логовый ор ган ус тановит по ре зультатам ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы) на рушение су щественных ус ловий пр оцедуры ра ссмотрения ма териалов на логовой проверки. В та ком сл учае вы шестоящий на логовый ор ган вп раве от менить ре шение, ра ссмотреть ма териалы, до кументы, по дтверждающие до воды ли ца, по давшего жа лобу (а пелляционную жа лобу), до полнительные до кументы, пр едставленные в хо де ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы), и ма териалы, пр едставленные ни жестоящим на логовым ор ганом, в по рядке, пр едусмотренном статьей 101 или 101.4 НК РФ, то ес ть с уч астием ли ца, по давшего жа лобу (а пелляционную жалобу).

Ср ок на пр инятие ре шения по та кой жа лобе (а пелляционной жа лобе) в те чение од ного ме сяца со дня по лучения жа лобы (а пелляционной жалобы). Ук азанный ср ок мо жет бы ть пр одлен ру ководителем (з аместителем ру ководителя) на логового ор гана для по лучения от ни жестоящих на логовых ор ганов до кументов (и нформации), не обходимых для ра ссмотрения жа лобы (а

пелляционной жа лобы), или при пр едставлении ли цом, по давшим жа лобу (а пелляционную жа лобу), до полнительных до кументов, но не бо лее чем на од ин месяц.

В пункте 3 статьи 140 НК РФ ус тановлены ис черпывающие ви ды ре шений по ре зультатам ра ссмотрения жалоб. По ит огам ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы) вы шестоящий на логовый ор ган:

- ос тавляет жа лобу (а пелляционную жа лобу) без уд овлетворения;

- от меняет акт на логового ор гана не нормативного ха рактера;

- от меняет ре шение на логового ор гана по лностью или в ча сти;

- от меняет ре шение на логового ор гана по лностью и пр инимает по де лу но вое ре шение;

- пр изнает де йствия или бе здействие до лжностных лиц на логовых ор ганов не законными и вы носит ре шение по существу.

Ре шение по жа лобе (а пелляционной жа лобе) на ре шение на логового ор гана пр инимается вы шестоящим на логовым ор ганом в те чение од ного ме сяца со дня по лучения жа лобы (а пелляционной жалобы). Ук азанный ср ок мо жет бы ть пр одлен ру ководителем (з аместителем ру ководителя) на логового ор гана для по лучения от ни жестоящих на логовых ор ганов до кументов (и нформации), не обходимых для ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы), или при пр едставлении ли цом, по давшим жа лобу (а пелляционную жа лобу), до полнительных до кументов, но не бо лее чем на од ин месяц.

Ре шение по ин ым жа лобам пр инимается на логовым ор ганом в те чение 15 дн ей со дня ее получения. Ук азанный ср ок мо жет бы ть пр одлен ру ководителем (з аместителем ру ководителя) на логового ор гана для по лучения от ни жестоящих на логовых ор ганов до кументов (и нформации), не обходимых для ра ссмотрения жа лобы, или при пр едставлении ли цом, по давшим жа лобу, до полнительных до кументов, но не бо лее чем на 15 дней.

Ре шение ру ководителя (з аместителя ру ководителя) на логового ор гана о пр одлении ср ока ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы) вр учается

или на правляется ли цу, по давшему жа лобу (а пелляционную жа лобу), в те чение тр ех дн ей со дня его принятия.

Ре шение на логового ор гана по ре зультатам ра ссмотрения жа лобы (а пелляционной жа лобы) вр учается или на правляется ли цу, по давшему жа лобу (а пелляционную жа лобу), в те чение тр ех дн ей со дня его принятия.

Со гласно статье 142 НК РФ жа лобы (и сковые за явления) на ак ты на логовых ор ганов, де йствия или бе здействие их до лжностных ли ц, по данные в су д, ра ссматриваются и ра зрешаются в по рядке, ус тановленном гр аждански м пр оцессуальным, ар битражным пр оцессуальным за конодательством, за конодательством об ад министративном су допроизводстве и ин ыми фе деральными законами.

Та кое за явление мо жет бы ть по дано в суд в те чение тр ех ме сяцев со дн я, ко гда на логоплательщику ст ало из вестно о на рушении его пр ав и за конных ин тересов (пункт 4 статьи 198 Ар битражного пр оцессуального ко декса Ро ссийской Фе дерации (д алее - АПК РФ), пункт 1 статьи 219 Ко декса ад министративного су допроизводства Ро ссийской Федерации).

Пр опущенный по ув ажительной пр ичине ср ок по дачи за явления мо жет бы ть во сстановлен судом.

Ес ли вы шестоящий на логовый ор ган за тягивает с пр инятием ре шения по вс тупившему в си лу ос париваемому ре шению, то у на логоплательщика во зникает пр облема: ре зультата об язательного ад министративного об жалования еще не т, а ср ок для по дачи за явления в суд уже идет.

В да нном сл учае ум естным бу дет пр ивести в ка честве пр имера Постановление Пр езидиума ВАС РФ от 20.11.2007 N 88 15/07 где вы шестоящий на логовый ор ган пр иблизительно ок оло го да не да вал от вета на жалобу. По лучив от вет с от казом в уд овлетворении жа лобы, на логоплательщик об ратился с за явлением в суд об ос паривании ре шения на логового ор гана и при эт ом хо датайствовал о во сстановлении пр опущенного срока. Со слался на то, что пр опустил его по ви не вы шестоящего на логового ор гана, ко торый на рушил все пр едусмотренные НК РФ сроки. Ни жестоящие

суды отказали в удовлетворении заявленных требований в связи с пропуском срока. ВАС РФ с такой позицией судов не согласился. При этом Президиум исходил из того, что правовые нормы, устанавливающие срок для обращения в суд за защитой нарушенного права, не должны препятствовать реализации права на использование внесудебных процедур разрешения налоговых споров.[57] Пунктом 4 статьи 198 АПК РФ предусмотрено, что заявление об обжаловании решения налогового органа может быть подано в течение трех месяцев со дня, когда лицу стало известно о нарушении его прав. ВАС РФ отмечает, что данная норма должна применяться в совокупности с положениями НК РФ, если речь идет о налоговых правоотношениях. Статья 140 НК РФ закрепляет, что вышестоящий налоговый орган должен рассмотреть жалобу в течение месяца с момента ее подачи. В данном же случае жалоба рассматривалась почти год, что свидетельствует о явном нарушении сроков и как следствие - о нарушении прав налогоплательщика. Таким образом, моментом, когда последнему стало известно о нарушении его прав, считается день истечения срока на рассмотрение жалобы вышестоящей инстанцией. Именно с этого момента, по мнению высших судей, и должен был исчисляться процессуальный срок для обращения в арбитражный суд.

Налоговый кодекс в отношении судебного порядка обжалования содержит отсылку к нормам гражданского процессуального, арбитражного процессуального и иного федерального законодательства, устанавливающего порядок рассмотрения и разрешения жалоб (исковых заявлений), поданных в суд.

---

[57] Постановление Президиума ВАС РФ от 20.11.2007 N 8815/07 по делу N А41-К2-19605/06 Дело по заявлению о признании частично недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности за неполную уплату НДС направлено на новое рассмотрение, так как, отказывая в восстановлении пропущенного срока, суды неправомерно определили момент истечения срока для обращения в арбитражный суд и в связи с этим при решении вопроса об уважительности причин пропуска срока не учли как его продолжительность, так и конкретные причины его пропуска. "Вестник ВАС РФ", 2008, N 3

Судебный порядок обжалования предусматривает обращение с исковым заявлением в суд соответствующего субъекта Российской Федерации. Указанные дела подлежат рассмотрению судами на общих основаниях в соответствии с соответствующим действующим законодательством страны.

В заключение можно сказать, что вышеназванными способами обжалования порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков не исчерпывается. Налогоплательщики могут активно использовать обращение в органы прокуратуры; Минфин России, в ведение которого в ходе административной реформы передана Федеральная налоговая служба; Конституционный Суд, рассматривающий соответствие нормативных актов Конституции Российской Федерации.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В проведенном научном исследовании достигнута поставленная цель о получении знания о налоговых правонарушениях и ответственности за их совершение, дано определение налоговому правонарушению, дана характеристика признакам налогового правонарушения, рассмотрены виды ответственности за совершение налоговых правонарушений, правовое регулирование и проблемам привлечения к налоговой ответственности, применение санкций за совершение налоговых правонарушений, изучены внесудебные и судебные способы защиты прав налогоплательщиков, правоприменительная практика и позиции высших судов.

Проведенное исследование позволило сделать нам следующие выводы и заключения. Общая направленность налоговых правонарушений, приводящая не только к убыткам в бюджетной сфере, но и снижению возможности государством осуществлять возложенные на него функции, позволяет считать нам, что в целом объектом налоговых пр

авонарушений выступает национальная безопасность нашего государства. Это обусловлено особой ролью и предназначением функции налогообложения в современном государстве, от реализации которой зависит осуществление государством других функций.

Нарушения законодательства в сфере налогообложения существуют в трех видах: налоговые правонарушения, налоговые проступки и налоговые преступления. За каждое из нарушений законодательством установлена соответствующая ответственность: налоговая, административная, уголовная. Одно и то же лицо не может быть привлечено дважды к ответственности за одно и то же нарушение законодательства.

Важными принципами юридической ответственности является соразмерность и индивидуализация наказания. Анализ наказаний, предусмотренных за налоговые правонарушения в Налоговом кодексе, показывает преобладание абсолютно определенных санкций, не соразмерных характеру и степени общественной опасности налогового правонарушения.

Существующая система санкций за налоговые правонарушения нарушает не только принципы соразмерности и индивидуализации наказания, но и принцип ограничения прав человека в той степени, в которой это необходимо для реализации государством своих функций. Исследование объективной стороны составов налоговых правонарушений позволяет нам утверждать, что в большинстве случаев законодатель не придает значения наступлению последствий, так как они выведены за рамки состава налогового правонарушения. На наш взгляд, в зависимости от наступления последствий должны разграничиваться наказания за совершенные налоговые правонарушения.

Законодатель при формулировании субъективной стороны составов налоговых правонарушений (за исключением некоторых составов) не указывает, как они должны быть совершены – умышленно или неосторожно, что порождает противоречивую судебную практику. Мы полагаем, что для обеспечения единообразия судебной практики законодателю следует указывать на форму вины в каждом составе налогового правонарушения.

Так же в целях профилактики налоговых правонарушений недостаточно изменить нормативный правовой акт и довести его до сведения налогоплательщиков, важно обеспечить его единообразное понимание и применение всеми субъектами права. Отсюда вытекает ещё одна область профилактики налоговых правонарушений - информационная деятельность государства.

Информационная деятельность, в свою очередь, также должна иметь несколько направлений. Первое направление - детальное разъяснение налогоплательщикам по

ложений де йствующих и вн овь пр инимаемых ак тов за конодательства о на логах и сборах. Кр оме то го, не обходимо ус транить из за конодательных ак тов не однозначно то лкуемые по ложения, так как в на стоящее вр емя им еет ме сто си туация, ко гда по од ному и то му же во просу ра зные го сударственные ор ганы да ют пр отивоположные разъяснения.

Др угим на правлением пр офилактики на логовых пр авонарушений в ин формационной сф ере яв ляется пр опаганда то чного и не укоснительного со блюдения но рм на логового пр ава вс еми его су бъектами, до бросовестного ис полнения об язанностей как на логоплательщиками, так и на дзорными

ор ганами, пр едупреждение об от ветственности за со вершение на логовых правонарушений.

По добные пр офилактические ме ры уже хо рошо ис пользуются, так в ФНС Ро ссии от крыт для на логоплательщиков бе сплатный об щефедеральный те лефонный но мер ед иного Ко нтакт – це нтра и ин формационный ре сурс na log.ru, что по зволяет на логоплательщикам оп еративно по лучать ин формацию по на иболее ак туальным во просам на логового ад министрирования бе сплатно, вне за висимости от ме ста на хождения и уд обное для них время.

Про ве денное ис следование по зволило ра сширить те оретическое пр едставление о по нятии и ви дах на логовых пр авонарушений, от ветственности за их со вершение, за щите пр ав на логоплательщиков в пр оцессе пр ивлечения к на логовой от ветственности Сф ормулированные в ра боте по ложения и сд еланные вы воды мо гут бы ть ис пользованы в да льнейшем в да нной об ласти знаний.

Список использованных источников

Нормативно-правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020) // http://www.pravo.gov.ru 04.07.2020.
2. Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 N 1-ФКЗ (в действ. ред.) "О Конституционном Суде Российской Федерации" // Собрание законодательства Российской Федерации. 25.07.1994. N 13. Ст. 1447; http://www.pravo.gov.ru
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 30.12.2020) "Собрание законодательства РФ", 17.06.1996, N 25, ст. 2954 http://www.pravo.gov.ru
4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 30.12.2020); http://www.pravo.gov.ru
5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (в действ. ред.) // Собрание законодательства Российской Федерации. 03.08.1998. N 31. Ст. 3824; http://www.pravo.gov.ru
6. Федеральная налоговая служба Письмо от 04.09.2017 N ГД-4-8/17567 "Направление письма" вместе с Письмом Минфина России от 20.07.2017 N 03-02-07/2/46472)

Су дебные а кты и пр авопр им енительн ые ак ты

1. Постановление Ко нституционного Су да РФ от 31 ма рта 20 15 г. N 6-П "По де лу о пр оверке ко нституционности пу нкта 1 ча сти 4 ст атьи 2 Фе дерального ко нституционного за кона "О Ве рховном Су де Ро ссийской Фе дерации" и аб заца тр етьего по дпункта 1 пу нкта 1 ст атьи 342 На логового ко декса Ро ссийской Фе дерации в св язи с жа лобой от крытого ак ционерного об щества "Г азпром не фть" // До сту п из справ.- пр ав овой си сте мы« Ко нсул ьтантПлюс».
2. По становление Ко нституционного Су да Ро ссийской Фе дерации от 15 ию ля 19 99 г. № 11 -П «По де лу о пр оверке ко нституционности от дельных по ложений За кона РС ФСР «О Го сударственной на логовой сл ужбе РС ФСР» и За конов Ро ссийской Фе дерации «Об ос новах на логовой си стемы в Ро ссийской Фе дерации» и «О фе деральных ор ганах на логовой по лиции» // Со брание за конодательства РФ, 19 99, № 30, ст. 39 88; Ро ссийская га зета, 19 99, № 15 0; Ве стник Ко нституционного Су да РФ, 19 99, № 5
3. По становление Ко нституционного Су да РФ от 17.12.1996 N 20 -П "По де лу о пр оверке ко нституционности пу нктов 2 и 3 ча сти пе рвой ст атьи 11 За кона Ро ссийской Фе дерации от 24 ию ня 19 93 го да "О фе деральных ор ганах на логовой по лиции" "Р оссийская га зета", N 24 7, 26.12.1996
4. По становление Пл енума Ве рховного Су да РФ N 41, Пл енума ВАС РФ N 9 от 11.06.1999 "О не которых во просах, св язанных с вв едением в де йствие ча сти пе рвой На логового ко декса Ро ссийской Фе дерации" "Р оссийская га зета", N 12 8, 06.07.1999
5. По становление Пл енума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О не которых во просах, во зникающих при пр именении ар битражными су дами ча сти пе рвой На логового ко декса Ро ссийской Фе дерации" До ку мент оп уб ли кован не б ыл. До сту п из справ.-пр ав овой си сте мы« Ко нсу ль тант Пл юс»
6. По становление Пр езидиума ВАС РФ от 12.10.2010 N 32 99/10 по де лу N А3 2-19097/2009-51/248 Де ло в ча сти оп ределения ра змера вз ыскиваемой с уч реждения су ммы шт рафа на правлено на но вое ра ссмотрение в суд пе рвой ин

станции, поскольку отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения ст. 112 НК РФ. "Вестник ВАС РФ", 2011, N 1

7. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2010 N 1400/10 по делу N А82-9058/2009-20 В удовлетворении заявления в части взыскания с бюджетного учреждения штрафа за неполную уплату НДС в размере, увеличенном на 100 процентов, отказано, так как до совершения правонарушения, ставшего основанием для принятия налоговым органом решения о привлечении к ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ, учреждение не было привлечено к ответственности за аналогичное противоправное деяние, а значит, не имелось оснований для взыскания с него сумм налоговых санкций, увеличенных на 100 процентов. "Вестник ВАС РФ", 2010, N 9

8. Постановление Президиума ВАС РФ от 08.12.2009 N 11019/09 по делу N А33-18466/2006 Дело по заявлению о признании недействительным решения налогового органа направлено на новое рассмотрение, поскольку при рассмотрении данного дела суды не учли многократного превышения подлежащей взысканию суммой штрафа по пункту 2 статьи 119 НК РФ суммы, указанного местного налога, которое, по сути, привело к возложению на общество чрезмерного ограничения свободы предпринимательства, что недопустимо в силу требований закона. "Вестник ВАС РФ", 2010, N 3

9. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.05.2010 N 17832/09 по делу N А23-1650/09А-21-35 В удовлетворении заявления о взыскании доначисленных налогов, пеней и штрафа отказано, так как вывод нижестоящих судов о том, что налоговые органы имеют право на обращение в суд с заявлением о взыскании задолженности по налоговым обязательствам не только в случае пропуска срока, установленного пунктом 3 статьи 46 НК РФ, но и в других случаях нарушения порядка внесудебного взыскания налогов, пр

едусмотренного ст атьями 46 и 47 ук азанного Ко декса, не ос нован на но рмах де йствующего законодательства. "В естник ВАС РФ ", 20 10, N 8

10. По становление Пр езидиума ВАС РФ от 08.02.2011 N 82 29/10 по де лу N А6 0-38923/2009-С6 За явление об от мене тр ебования на логового ор гана в ча сти пр едложения уп латить пе ни, на численные на не доимку по на логу на им ущество и зе мельному на логу, ча стично уд овлетворено, так как на логовым ор ганом был пр опущен ср ок на пр инятие ре шения об об ращении вз ыскания за сч ет имущества на логоплательщика; пе ни не мо гут сл ужить сп особом об еспечения ис полнения об язанности по уп лате на лога, во зможность вз ыскания ко торого утрачена. "В естник ВАС РФ ", 20 11, N 6

11. Постановление Пр езидиума ВАС РФ от 20.11.2007 N 88 15/07 по де лу N А4 1-К2-19605/06 Де ло по за явлению о пр изнании ча стично не действительным ре шения на логового ор гана о пр ивлечении к от ветственности за не полную уп лату НДС на правлено на но вое ра ссмотрение, так ка к, от казывая в во сстановлении пр опущенного ср ока, су ды не правомерно оп ределили мо мент ис течения ср ока для об ращения в ар битражный суд и в св язи с эт им при ре шении во проса об ув ажительности пр ичин пр опуска ср ока не уч ли как его пр одолжительность, так и ко нкретные пр ичины его пропуска. "В естник ВАС РФ ", 20 08, N 3

12. Определение Ко нституционного Су да РФ от 18.06.2004 N 20 1-О "Об от казе в пр инятии к ра ссмотрению жа лобы от крытого ак ционерного об щества "К ирово-Чепецкое уп равление ст роительства пл юс К" на на рушение ко нституционных пр ав и св обод по ложениями пу нкта 3 ст атьи 2 За кона Ро ссийской Фе дерации "О на логе на пр ибыль пр едприятий и ор ганизаций", пу нктов 12 и 13 По ложения о со ставе за трат по пр оизводству и ре ализации пр одукции (р абот, ус луг), вк лючаемых в се бестоимость пр одукции (р абот, ус луг), и о по рядке фо рмирования фи нансовых ре зультатов, уч итываемых при на логообложении пр ибыли, по дпункта 3 пу нкта 1 ст атьи 23 и пу нкта 1 ст атьи 122 На логового ко декса Ро ссийской Фе дерации" До ку мент оп уб ли кован не б ыл. До сту п из справ.- пр ав овой си сте мы « Ко нсу ль тант Пл юс»

13. Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2002 N 202-О "По жалобе унитарного государственного предприятия "Дорожное ремонтно-строительное управление N 7" на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации" Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс»
14. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2001 г. № 257-0 «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 12.
15. Решение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 г. Об утверждении обзора практики Конституционного Суда Российской Федерации за первый квартал 2015 года // Вестник Конституционного Суда РФ. 2015. № 5.
16. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2007 г. № А33-18932/06-Ф02-4995/07/ Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс»
17. Постановление ФАС Московского округа от 08.12.2010 N КА-А40/14679-10 по делу N А40-29469/10-129-131 Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс»
18. Постановление ФАС Уральского округа от 02.08.2012 N Ф09-6860/12 по делу N А71-9368/2011 Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс»
19. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 17.05.2012 по делу N А44-3790/2011 Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс»
20. Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 04.06.2019 N Ф03-2092/2019 по делу N А51-15766/2017 Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы « Консультант Плюс»

Иная литература

1. Ар хипенко Т.В., Ха рактеристика на логовой ответственности. Са нкции за на рушение на логового за конодательства // Фи нансовое право./ Ар хипенко Т.В., Ма каров А.В. - 2005. № 6. С. 20–22.

2. Бр ызгалин А.В. Пр езумпция не виновности в на логовых от ношениях // Хо зяйство и право. 1999. № 9. С. 52 -62

3. Бе рник В.Р., Бр ызгалин А.В., Го ловкин А.Н.; Под ред.: Бр ызгалин А.В Ви ды на логовых пр авонарушений: те ория и пр актика пр именения Ек атеринбург: На логи и фи нансовое пр аво, 2004.

4. Ви гдорчик Д.Г. На логовое пр авонарушение: пр авовая ха рактеристика: Дис. канд. юрид. наук. М., 2008. С. 9

5. Гр иценко В.В. Ко нцептуальные пр облемы ра звития те ории на логового пр ава со временного Ро ссийского го сударства: Дис.д- ра юрид. наук. Са ратов, 2006. С. 144.

6. Де мин А.В. К вопросу о санкциях как ст руктурных эл ементах но рм на логового пр ава // Ре формы и право. 2010. N 4. С. 19 – 23

7. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления: Дис. д-ра юрид. наук. М., 2014 // Грачева Е.Ю., Щекин Д.М. Комментарий к диссертационным исследованиям по финансовому праву (2008 - 2015 гг.). М., 2016. С. 445 - 450.

8. Жу равлева О.О. К во просу о пр авовой пр ироде фи нансовой от ветственности / Юрист. - 2013. - № 12. -5 с

9. Иванов А.А. Налоговые нарушения: между умыслом и случайностью // Вестник экономического правосудия Российской Федерации. 2018. N 4. С. 137 - 144.

10. Ильин А.Ю. Предупреждение налоговых правонарушений - основа обеспечения эффективного налогообложения // Налоги. 2018. N 24. С. 15 - 17.

11. Ио ффе О.С. Ви на и от ветственность по со ветскому пр аву / Ио ффе О.С. - Со ветское го сударство и право. - 1972. - № 9

12. Копина А.А. Профилактика нарушений налогового законодательства: новые "идеи" ФНС России // Налоги. 2018. N 17. С. 1, 3 - 6.
13. Крохина Ю.А. Финансово-правовая ответственность – необходимый атрибут правового государства //Правовое государство: теория и практика. 2013
14. Ка расева М.В. Фи нансовое правоотношение. М.: НО РМА, 2001. 288 с.
15. Ку черявенко Н.П. По нятие и ст руктура на логово-правовой но рмы // Фи нансовое право. 2004. N 6. С. 14.
16. Ку черов И.И. На логовое пр аво России. М.: Юр ИнфоР, 2006. С. 330 – 335
17. Ка заков, В.В. О по нятии от ветственности в на логовом пр аве / В.В. Ка заков - Фи нансовое право.-2009.- №7 -4 с.
18. Ко рельский В.М. Те ория го сударства и пр ава: Уч ебник для вузов. 2-е изд., изм. и доп. - М.: НО РМА, 2000. - 435 с
19. Лермонтов Ю. Нарушение налоговым органом сроков, предусмотренных НК РФ // Финансовая газета. 2019. N 39. С. 12.
20. Ла зарева В.В. Об щая те ория пр ава и го сударства, 19 94
21. Малахова В.Ю. Проблемы ответственности за налоговые правонарушения // Безопасность бизнеса. 2020. N 4. С. 32 - 36.
22. Малиновская В.М. налоговые правонарушения и налоговая ответственность //Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8
23. Ма линовская В.М. От ветственность за на логовые пр авонарушения: на учно-практический ко мментарий к гл аве 15 На логового кодекса Российской Федерации // Реформы и право - 2014. - № 4. -34с.
24. Мелехин А.В. Административное право Российской Федерации. Курс лекций. М.-2009
25. Марченко М.Н.Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Теория права. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. - 592 с
26. Новикова С.Г. Об ответственности за налоговые правонарушения // Упрощенная система налогообложения: бухгалтерский учет и налогообложение. 2020. N 10. С. 53 - 60.
27. Нерсесянц В.С. Общая теория права и государства. М., 2002. С. 517

28. Нагорная Э.Н. Спорные вопросы привлечения к налоговой ответственности // Арбитражная практика. 2001. № 2. С.

29. Овчарова Е.В. Обеспечение законности в области налогов и сборов и административная ответственность за нарушение налогового законодательства // Административное право и процесс. 2018. N 11. С. 31 - 38.

30. Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. N 2. С. 26

31. Пепеляев С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1

32. Смагина А.Ю. Состав налогового правонарушения и порядок привлечения к ответственности //Таврический научный обозреватель. 2015. № 4

33. Тютин Д.В. Н алоговое пр аво: Курс ле кций // По дготовлен д ля системы Ко нсультантП люс. Досту п из справ.- пр авовой систе мы «Консул ьтант плюс». 20 20

34. Цинделиа ни И.А., Чур яев А.В. Н алоговые с поры. Особе нности расс мотрения в су дах общей юр исдикции: н аучно-практ ическое пособ ие. Москва: Прос пект, 2017.С.11.

35. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки / Янжул И.И. - М. 2002г. -241 с.

.