**Налоговая ответственность предприятий (организаций) за нарушение налогового законодательства**

Курсовая работа студентки группы ВФ 4 – 2 Храмцовой Ксении.

Москва – 1998 год.

**Введение.**

Налоги представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы.

В современном цивилизованном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Во всех тонкостях налогового дела способны разобраться только специалисты. В то же время каждый человек должен реально представлять, как складываются его отношения с государством по поводу налогообложения. Знание налоговых проблем является частью общеэкономической культуры бизнеса.

Меняются ставки налогов, объекты налогообложения, отменяются одни льготы и вводятся новые, уточняются источники уплаты налогов. Многочисленные изменения и дополнения вносятся в инструктивный и методический материал по налогам. Все это резко увеличивает поток информации по налогообложению, за которым сложно уследить, но необходимо своевременно получить. Незнание законов не освобождает от ответственности за их невыполнение.

Процесс формирования норм налогового законодательства выявил особую актуальность установления ответственности за налоговые нарушения. Прямая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений сделала такого рода ответственность одной из главных составляющих системы налоговых правоотношений и потребовала ее глубокой правовой регламентации. В условиях формирования в России рыночных отношений, многообразия форм собственности, становления защиты экономических прав человека правовая ответственность основывается на новых принципах. Дальнейшее развитие налогового законодательства невозможно без комплексного и системного подхода к применению норм об ответственности за налоговые нарушения. Для понимания пределов полномочий налоговых органов, прав и обязанностей налогоплательщиков важно анализировать их правовой статус в целом, а не ограничиваться только нормами санкций.

Ответственность за налоговые нарушения формируется в рамках специального регулирования имущественных отношений при налогообложении. Нередко создается противоречивая ситуация, порожденная гражданско-правовым характером имущественных отношений и административно-правовым характером налоговых отношений, что должно быть разъяснено нормами специальных налоговых законов.

В данной работе обобщены нормы законодательства, регулирующие ответственность в сфере налогообложения, анализируются практика и проблемы их применения, рассматриваются тенденции и перспективы кодификации налогового законодательства.

Цель работы - рассмотреть практическое применение совокупности норм отраслей российского законодательства, касающихся ответственности за нарушение налогового законодательства. Отсутствие специального законодательного регулирования имущественных налоговых отношений вынуждает практиков прибегать к аналогии права, принципам справедливости и целесообразности, что не всегда допустимо. В работе приведены положительные и отрицательные стороны действующего налогового законодательства и сделаны выводы о путях его совершенствования и возможностях применения.

**Глава I. Общие положения налоговой ответственности.**

**1. Понятие налоговой ответственности.**

Налоговая система не может функционировать без института ответственности. В соответствии с Законом об основах налоговой системы исполнение обязанностей налогоплательщика обеспечивается мерами административной и уголовной ответственности, а также финансовыми санкциями.

Традиционно в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность. Однако в последнее время ряд авторов поставили вопрос о существовании специального вида ответственности – финансовой. В научной литературе высказываются различные точки зрения о правовой природе финансовой ответственности. Одни авторы полагают, что недопустимо само применение термина "финансовая ответственность".[[1]](#footnote-1)[1] Другие считают, что финансовая ответственность по предмету и методу регулирования является разновидностью административной ответственности, поскольку стороны находятся в неравном положении, однако она обладает присущими только ей специфическими признаками.[[2]](#footnote-2)[2]

Проанализировав имеющиеся по данному вопросу мнения, И. Хаменушко пришел к выводу, что о понятии "финансовая ответственность" можно говорить только с достаточной степенью условности, выделение же ее в качестве самостоятельного вида юридической ответственности в настоящий момент ничем не обосновано.[[3]](#footnote-3)[3]

Однако очевидно, что на сегодняшний день сложилась ситуация, которая позволяет сделать вывод, что в российской правовой системе сформировалось достаточно четко выраженное правовое явление – ответственность за налоговые правонарушения. Поэтому вполне обоснованно обозначение ответственности за налоговые правонарушения применительно к п.1 ст.13, ст.15 Закона об основах налоговой системы и ст.22 Закона о подоходном налоге как налоговой ответственности.

В то же время необходимо учитывать, что по своей правовой природе налоговая ответственность сходна с административной ответственностью, что и разъяснил в п.3 Обзора практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства, Высший Арбитражный Суд РФ (письмо от 31.05.94 № С1-7/ОП-370).

Учитывая приведенный выше анализ, можно дать определение налоговой ответственности. Налоговая ответственность – это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога.

Закон об основах налоговой системы использует собирательное понятие налогов. Поэтому налоговая ответственность, которая предусмотрена в ст.13 указанного Закона, может применяться по отношению как к собственно налогам, так и к сборам, пошлинам и другим обязательным платежам, включенным в налоговую систему России, если иное не предусмотрено законом. Например, Таможенным кодексом РФ установлена специальная ответственность в отношении таможенных платежей. В то же время, поскольку взносы в социальные внебюджетные фонды не предусмотрены в Законе об основах налоговой системы, по отношению к ним не может применяться ответственность, предусмотренная в ст. 13 Закона.

**2. Виды налоговых правонарушений.**

1. Нарушение налогового законодательства проявляется в нарушении различных правовых норм и тем или иным образом связано с правильным исчислением, полным и своевременным внесением налогов в бюджет и внебюджетные фонды. Таким образом, основной вид нарушений в налоговой сфере составляют нарушения, совершаемые налогоплательщиками по незаконному уклонению от уплаты налогов. В зависимости от субъекта ответственности действующее законодательство устанавливает три самостоятельных вида налоговой ответственности:

а) ответственность налогоплательщиков за нарушения порядка исчисления и уплаты налогов (ст. 13 Закона об основах налоговой системы);

б) ответственность сборщиков налогов за нарушение порядка удержания и перечисления в бюджет подоходного налога с физических лиц (ст. 22 Закона о подоходном налоге);

в) ответственность банков и иных кредитных организаций за неисполнение (несвоевременное исполнение) платежных поручений налогоплательщиков (ст. 15 Закона об основах налоговой системы).

2. Из анализа п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы и иных законодательных актов о налогообложении можно сделать вывод о том, что в настоящее время налоговая ответственность налогоплательщиков и лиц, содействующих уплате налога, наступает при совершении ими одного из десяти составов правонарушений, имеющих самостоятельный характер. Данные составы можно классифицировать в зависимости от объекта, на который направлены противоправные деяния, следующим образом:

сокрытие или занижение объектов налогообложения

1) сокрытие дохода (прибыли);

2) занижение дохода (прибыли);

3) сокрытие иного объекта налогообложения;

нарушение установленного порядка учета объектов налогообложения

4) неучет иного объекта налогообложения;

5) отсутствие учета объектов налогообложения, повлекшее за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период;

6) ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшее за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период;

нарушение порядка представления документов в налоговый орган

7) непредставление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления и уплаты налога;

8) несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления и уплаты налога;

нарушение порядка уплаты налога

9) задержка уплаты налога, в том числе неисполнение (несвоевременное исполнение) платежных поручений налогоплательщиков;

10) несвоевременное удержание, удержание не полностью или не перечисление в бюджет суммы налогов сборщиком налогов.

Необходимо отметить, что если налоговым законодательством не установлен какой-либо состав правонарушения (в письмах Государственной налоговой инспекции Российской Федерации часто используется термин «занижение налога»), то налоговые органы не вправе применять санкции. Характеристики каждого из составов налоговых правонарушений даны в гл. 2 «Законодательство о налоговой ответственности: практика применения».

**3. Субъекты налоговой ответственности.**

1. Субъектами налогового правонарушения выступают, как правило, налогоплательщики. Однако понятия налогоплательщика и субъекта ответственности не тождественны, так как в законодательстве могут быть установлены случаи, когда налоговое правонарушение может быть совершено иным лицом (например, не удержание налога сборщиком налогов).

В качестве субъектов налоговой ответственности в налоговом законодательстве названы:

а) налогоплательщики (юридические и физические лица);

б) сборщики налогов (юридические лица и граждане-предприниматели);

в) банки и иные кредитные организации, ответственные за перечисление налогов в бюджет или внебюджетные фонды.

Характеризуя ответственность данных лиц, следует отметить, что основные виды налоговых правонарушений, а также меры ответственности, применяемые к налогоплательщикам, установлены в п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы. Данная норма является нормой общего характера и ее применение обусловлено самим фактом совершения налогового правонарушения налогоплательщиком.

Необходимо также отметить, что в соответствии с письмом Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-370 "Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства" ответственность, предусмотренная в ст. 13 Закона об основах налоговой системы, применяется только к налогоплательщикам. Под налогоплательщиком понимается лицо, имеющее тот или иной объект налогообложения и обязанное в связи с этим уплачивать соответствующий налог. Поэтому налоговая ответственность в соответствии с п. 1 ст. 13 Закона к иным лицам, которые по законодательству налогоплательщиками не являются, применяться не может.

2. Налоговая ответственность распространяется на всех налогоплательщиков независимо от форм собственности, организационно-правовых форм, ведомственной принадлежности и т. д.

В качестве примера можно привести дело, рассмотренное в Президиуме Высшего Арбитражного Суда РФ 13 февраля 1996 года за № 5590/95.

Государственной налоговой инспекцией с кооператива в безакцептном порядке была наложена пеня за просрочку уплаты налогов.

Кооператив обратился в арбитражный суд с иском о возврате взысканных сумм, ссылаясь на ст. 23 Закона СССР от 26 мая 1988 г. "О кооперации в СССР", в которой установлено, что в целях обеспечения кооперативу гарантий самостоятельного распоряжения собственными денежными средствами их списание со счетов кооператива может производиться только по его указанию, а также по решению суда или арбитража, если иное не предусмотрено законодательными актами СССР.

Однако в соответствии с п. 2 постановления Верховного Совета РФ от 12 декабря 1991 г. "О ратификации Соглашения о создании Содружества Независимых Государств" до принятия соответствующих законодательных актов Российской Федерации нормы бывшего Союза ССР применяются на территории Российской Федерации в части, не противоречащей Конституции Российской Федерации, законодательству Российской Федерации и Соглашению о создании Содружества Независимых Государств. Кроме того, каких-либо исключений для кооперативов в Законе об основах налоговой системы не содержится.

Следовательно, налоговая инспекция вправе применить к кооперативу бесспорное взыскание.

3. В обзоре практики рассмотрения споров между налогоплательщиками и налоговыми органами (письмо Госналогинспекции по Псковской области от 16 августа 1995 г. № 08-09/ 1846) содержится пример рассмотрения дела о взыскании недоимки индивидуального частного предприятия с его собственника.

Так, некоторые Госналогинспекции Псковской области обратились в районные суды с исковыми заявлениями о взыскании недоимок индивидуальных частных предприятий с их собственников, как физических лиц, поскольку частные предприятия, имея задолженность перед бюджетом, имущества и денежных средств на счете не имели. Требования налоговых органов были основаны на п. 5 ст. 6 Федерального Закона «О введении в действие части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 30 ноября 1994 г. № 52-ФЗ и ст. 115 Гражданского кодекса РФ, в соответствии с которыми собственники индивидуальных частных предприятий несут субсидиарную ответственность по обязательствам предприятия при недостаточности его имущества своим личным имуществом. Суд удовлетворил исковые требования налоговых инспекций, а также наложил арест на имущество ответчиков в порядке обеспечения иска.

4. Основания освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности.

1. Суровость мер финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства стала одним из самых серьезных оснований для начала кампании по реформированию налоговой системы в целом. Кроме того, налоговое законодательство в настоящий момент является, наверное, единственной отраслью, в которой жесткость системы наказаний сочетается с отсутствием каких-либо гарантий, процедур и специальных механизмов наложения и применения взысканий, неотъемлемо присущих любой другой системе мер ответственности: уголовной, административной, гражданской и др.

В частности, в налоговом законодательстве до сих пор неоднозначно решен вопрос об основаниях и условиях освобождения от ответственности налогоплательщика при наличии в его деянии состава правонарушения. Достаточно сказать, что законодательные акты по налогообложению вообще не регулируют этот вопрос, что вызывает ситуацию, при которой данный пробел начинают заполнять подзаконные акты и акты правоприменительных органов, что не всегда оправданно и обоснованно.

2. Впервые условия освобождения налогоплательщика от ответственности были предусмотрены в разъяснениях Госналогслужбы РФ от 14 сентября 1993 г. № ВГ-4-01/145н по отдельным вопросам, связанным с применением налогового законодательства о налогообложении прибыли (дохода) юридических лиц, в которых было предусмотрено, что в случае, когда предприятие само обнаружило ошибку при подсчете затрат и исправило ее, санкции за занижение прибыли не применяются. Однако в связи с неопределенностью правового статуса данного ведомственного документа налоговые органы на местах не всегда последовательно осуществляли применение данного разъяснения. Так, утверждалось, что действующим налоговым законодательством не предусмотрено, что исправление бухгалтерских ошибок или ошибок в исчислении и уплате налогов является основанием для освобождения налогоплательщиков от ответственности.

Именно поэтому Госналогслужба РФ была вынуждена принять письма от 10 мая 1995 г. № ВГ-4-14/17н «О неприменении к налогоплательщику финансовых санкций за нарушение налогового законодательства в случае самостоятельного внесения им в отчетность исправлений допущенных ошибок» и от 30 октября 1995 г. № ВГ-4-14/71н «О внесении дополнения в письмо Государственной налоговой службы Российской Федерации от 10 мая 1995 г. № ВГ-4-14/17н».

Согласно данным письмам, налогоплательщик освобождался от ответственности в виде применения финансовых санкций, предусмотренных подп. «а» и «б» п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы, когда он:

а) допустил ошибки, в результате которых в бюджет не были уплачены или не полностью уплачены суммы налогов и других обязательных платежей;

б) самостоятельно и до проверки налоговыми органами данные ошибки выявил;

в) в установленном порядке внес исправления в бухгалтерскую отчетность и в расчеты по налогам и платежам.

Однако в связи с тем, что имела место просрочка в уплате налогов в бюджет, с налогоплательщика взыскивается пеня.

3. Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» было установлено, что технические ошибки при составлении и расчете налоговых платежей, самостоятельно выявленные налогоплательщиками и своевременно доведенные до сведения налоговых органов, не являются налоговыми нарушениями.

В письме Госналогслужбы РФ от 28 июня 1996 г. № ПВ-6-09/450 «О реализации отдельных положений Указа Президента РФ от 8 мая 1996 № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в РФ и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины» разъяснено, что если налогоплательщик самостоятельно и своевременно до проверки налоговым органом выявил ошибки, в результате которых в бюджет не были уплачены или не полностью уплачены суммы налогов и других обязательных платежей, и в установленном порядке внес исправления в бухгалтерскую отчетность, в расчеты по налогам и платежам, произвел уплату причитающихся сумм, то допущенные ошибки налоговыми нарушениями не являются. В указанных случаях с налогоплательщика пеня за несвоевременную уплату налогов и других обязательных платежей не взыскивается.

Госналогслужба РФ направила ряд писем, в которых содержались дополнительные разъяснения положений Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 о технической ошибке и порядке ее исправления: от 22 ноября 1996 г. № 13-0-18/596, от 28 ноября 1996 г. № 18-1-06/663, от 10 декабря 1996 г. № 16-2-28/280, от 14 декабря 1996 г. № 09-02-07. Так, по мнению Госналогслужбы РФ, к технической ошибке могут быть отнесены любые допущенные налогоплательщиками занижения финансовых результатов при исчислении налогооблагаемой базы и налогов, если это не было преднамеренным нарушением в связи с уплатой налогов.

На основании п. 1.8 Инструкции о порядке заполнения форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина РФ от 12 ноября 1996 г. № 97 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций», исправление отчетных данных как текущего, так и прошлого года (после их утверждения) производится в отчетности, составленной за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных, причем исправления вносятся в данные за отчетный период (квартал, с начала года). Если не установлен период совершения искажения, исправление отчетных данных производится в аналогичном порядке. Указанный порядок исправления отчетных данных применяется при выявлении искажений отчетных данных в ходе проверок, проводимых самой организацией и контролирующими органами.

Следует отметить, что в разъяснениях, помимо изложенных выше трех условий, использован субъективный критерий определения технической ошибки, т. е. нарушение должно быть совершено непреднамеренно (без умысла).

Представляет интерес тот факт, что налоговое законодательство, широко известное специалистам своими «особенностями», «исключениями» и «причудами», которые не встречаются в других отраслях права, отличилось и на этот раз. Дело в том, что исходя из смысла вышеупомянутого Указа Президента РФ исправленная недоплата налогов не квалифицируются ни как налоговое правонарушение, ни как правомерное действие. Все зависит от последующих действий налогоплательщиков. Таким образом, состав налогового правонарушения в настоящий момент имеет сложный характер и включает в себя не только, например, занижение налогооблагаемой прибыли в результате неправомерного отнесения на себестоимость тех или иных затрат, но и последующее не обнаружение и не устранение допущенной «ошибки». По моему мнению, для разрешения этой коллизии правильнее было бы говорить не о том, что исправленные технические ошибки в таких случаях не являются налоговыми нарушениями, а что в указанных случаях налогоплательщики освобождаются от налоговой ответственности.

4. Говоря о порядке применения Указа Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685, нельзя не упомянуть о письме Госналогслужбы РФ от 20 марта 1997 г. № 11-05/131, согласно которому абз. 3 п. 3 письма Госналогслужбы РФ от 28 июня 1996 г. № ВГ-6-09/450, предусматривающий, что при технических ошибках пени за несвоевременную уплату налогов не взыскиваются, не должен применяться, поскольку противоречит разъяснениям Конституционного Суда РФ, содержащимся в п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 № 20-п «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции».

Однако, по-моему, из указанного Постановления вовсе не следует, что пени не являются мерами ответственности за налоговые нарушения.

Во-первых, в п. 5 Постановления Конституционный Суд РФ подчеркнул компенсационную роль пени. Тем не менее на основании этого нельзя делать вывод о том, что пеня не является мерой ответственности, так как меры ответственности могут носить как карательный (наложение штрафов, взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода), так и восстановительный (взыскание недоимок и пеней) характер. Другими словами, пеня — это вовсе не какой-то «особый дополнительный платеж», а одна из мер ответственности. Такое понимание пени присутствует и в других отраслях права.

Во-вторых, подп. «в» п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы предусматривает ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства в виде взыскания пени, следовательно, пеня как одна из мер ответственности признается и законодателем.

В-третьих, необходимо учитывать, что обязательный характер носят лишь положения, содержащиеся в резолютивной части Постановлений Конституционного Суда РФ. Кроме того, действующим законодательством Конституционному Суду РФ не предоставлено право давать официальные разъяснения. Следовательно, выводы, содержащиеся в мотивировочной части данных постановлений, выражают мнение суда, которое в силу авторитета Конституционного Суда РФ может быть принято во внимание при разрешении конкретных дел, но не может служить основанием для вынесения конкретных решений.

Очевидно, что вышеизложенное письмо Госналогслужбы РФ не основано на действующей Конституции РФ и действующих налоговых законах.

5. Одним из случаев освобождения от ответственности необходимо назвать налоговую амнистию, которая была впервые проведена в России по Указу Президента РФ от 27 октября 1993 г. № 1773 «О проведении налоговой амнистии в 1993 году» со 2 ноября 1993 года по 30 ноября 1993 года.

Указом Президента РФ предусматривалось, что предприятия, учреждения и организации, а также физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, объявившие в установленный срок о своих неуплаченных налогах и налоговых платежах за 1993 год и предшествовавшие годы и внесшие их в тот же срок в республиканский бюджет Российской Федерации в полном объеме, освобождаются от применения к ним санкций, предусмотренных налоговым законодательством. Однако обнаружение налоговых правонарушений после 30 ноября 1993 г. влекло за собой применение санкций, установленных в подп. «а» п. 1 ст. 13 Закона об основах налоговой системы, в трехкратном размере.

Проведение налоговой амнистии предполагалось Указом Президента РФ от 8 мая 1996 г. № 685 «Об основных направлениях налоговой реформы в Российской Федерации и мерах по укреплению налоговой и платежной дисциплины». Данным Указом было поручено Правительству РФ в месячный срок внести в Государственную Думу Федерального Собрания РФ проект федерального закона о проведении в 1996 году налоговой амнистии, предусматривающей погашение задолженности предприятий и организаций, в первую очередь выполняющих государственный оборонный заказ, по налогам, а также освобождение от уплаты штрафов и пеней с сумм добровольно уплачиваемых предприятиями и организациями налогов, информацией о задолженности по которым не располагали налоговые органы, независимо от причин неуплаты налогов (включая умышленное сокрытие объектов налогообложения).

В соответствии со ст. 71 Конституции РФ амнистия находится в ведении Российской Федерации, поэтому налоговая амнистия по всем видам налогов — федеральным, региональным и местным — может объявляться только Государственной Думой РФ.

6. Действующее налоговое законодательство не учитывает ряд оснований, которым традиционно уделяется внимание в других отраслях законодательства, когда речь идет об ответственности.

Так, согласно ст. 401 Гражданского кодекса РФ, основанием для освобождения от ответственности лиц, не исполнивших обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, является невозможность его исполнения вследствие непреодолимой силы. Понятие «непреодолимая сила» определяется как чрезвычайные и непреодолимые при данных условиях обстоятельства.

Однако налоговое законодательство не содержит подобного основания для освобождения от ответственности, что дает формальные основания для беспредельной ответственности налогоплательщиков (так как пределы ответственности не установлены). В результате может возникнуть ситуация, когда к ответственности будет привлечено лицо, допустившее, например, просрочку уплаты налога вследствие объективно непреодолимых (в соответствующей ситуации) событий и явлений: наводнений, землетрясений, военных действий, эпидемий и т. д. Вряд ли такое положение вещей можно признать нормальным, тем более, что обжаловать в судебном порядке решение о применении финансовых санкций на предмет незаконности невозможно, поскольку отсутствует нарушенная норма закона. Это же относится и к ситуации, когда налогоплательщик привлекается без наличия его вины в нарушении налогового законодательства.

Нарушения процедурных моментов в производстве о налоговых правонарушениях также не освобождают от ответственности.

Судебная практика заняла по этому поводу четкую позицию. Так, предприятие обратилось в арбитражный суд с иском о признании недействительными решений налоговой инспекции о применении финансовых санкций за нарушения налогового законодательства, поскольку акты проверок не соответствуют требованиям Временных указаний о порядке проведения документальных проверок юридических лиц независимо от видов деятельности и формы собственности (включая предприятия с особым режимом работы) по соблюдению налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль (письмо Госналогслужбы РФ от 28 августа 1992 г. № ИЛ-6-01/284 в ред. письма Госналогслужбы РФ от 30 апреля 1993 г. № ВГ-6-01/160).

Однако, как разъяснил в своем Постановлении от 28 января 1997 г. № 2675/96 Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ, Временные указания, утвержденные Госналогслужбой РФ, содержат лишь примерный перечень рекомендуемых вопросов и приемов проведения проверок налоговыми органами. Формальные отступления от рекомендаций не могут служить единственным основанием для признания акта налогового органа недействительным.

Налоговым законодательством не предусмотрено освобождение налогоплательщиков от ответственности и по мотиву несоразмерности наказания допущенным нарушениям. Именно поэтому Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ своим Постановлением от 29 октября 1996 г. № 1161/96 отменил решение нижестоящего арбитражного суда, который учел несоизмеримость допущенного нарушения и огромного штрафа, наложенного на предприятие за несвоевременное представление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. К тому же, это решение не повлияло на выполнение налогоплательщиком своих обязательств перед бюджетом в виде уплаты налога.

**Глава II.**

**1. Споры, связанные с применением налогового законодательства.**

**1.1. Практика Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации.**

Структура действующего налогового законодательства такова, что в каждом конкретном законе, регулирующем порядок исчисления и уплаты определенного вида налога, отсутствуют нормы об ответственности налогоплательщиков за нарушение порядка внесения соответствующего налога в бюджет. Установлена единая правовая норма, предусматривающая меры финансовой ответственности за указанные нарушения независимо от вида налога, - ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы РФ".

Указанная норма сформулирована следующим образом: "Налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных законом случаях несет ответственность в виде...". При буквальном толковании можно сделать и такой вывод: соответствующие санкции подлежат применению в тех случаях, когда это специально установлено законом, т. е. при наличии отсылочной нормы в законодательном акте, регулирующем порядок исчисления и уплаты того или иного налога в бюджет. Причем отсылка должна быть конкретной, с указанием нормы, к которой она отсылается.

Учреждение СИД и СР УВД Архангельской области обратилось с иском о признании недействительными предписаний Исакогорской территориальной налоговой инспекции в части взыскания заниженного налога на добавленную стоимость, штрафов и пени, т. п. в части применения ответственности, предусмотренной подп. а ч. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы".

Постановлением ВАС признаны недействительными предписания налоговой инспекции в части взыскания штрафа по Указу Президента от 27.10.93 г. № 1773 "О проведении налоговой амнистии в 1993 г." в размере 200% сумм заниженной прибыли, неуплаченных сумм налогов. В остальной части иска было отказано.

Постановлением апелляционной инстанции дополнительно признано недействительным предписание налоговой полиции в части взыскания штрафа в размере 100% суммы заниженного НДС.

Однако, как видно из материалов дела, Исакогорская территориальная налоговая инспекция провела документальную проверку соблюдения налогового законодательства и по ее результатам составила акт, в котором отмечены нарушения налогового законодательства в виде занижения налогов, подлежащих взысканию в бюджет.

Занижение НДС произошло в результате невключения в облагаемый оборот сумм авансовых платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на расчетный счет.

По акту проверки начальником налоговой инспекции вынесено предписание о применении финансовых санкций, установленных в п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы" и Указе Президента РФ № 1773.

Постановлением апелляционной инстанции признание недействительным предписания в части взыскания штрафа в размере 100% сумм заниженного НДС мотивировано тем, что в подп. А п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы" не предусмотрена ответственность за занижение налога.

Президиум посчитал, что вывод суда является необоснованным, так как в соответствии с п. 1 ст. 4 Закона "О налоге на добавленную стоимость в оборот, облагаемый НДС, с 01.01.93 г. включаются суммы авансовых и иных платежей, поступивших в счет предстоящих поставок товаров или выполнения работ (услуг) на расчетный счет.

Невключение указанным учреждением сумм авансовых платежей в налогооблагаемую базу, т. е. их неучет при определении облагаемого оборота в соответствующие отчетные периоды, привело к занижению НДС.

НДС не исчисляется нарастающим итогом, и ответственность наступает за те налогооблагаемые периоды, когда было допущено нарушение. Поэтому предусмотренный в п. 1 ст. 13 штраф в размере 100% суммы налога, иного сокрытого или неучтенного объекта налогообложения применен налоговой инспекцией правомерно. У апелляционной инстанции оснований для признания недействительным предписания налоговой инспекции в этой части не имелось.

Как было отмечено, налогоплательщик, допустивший налоговые нарушения, привлекается к финансовой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы".

Указанная ответственность отличается сложной структурой; для каждой из установленных законом финансовых санкций характерны определенные правила применения. В каких-то случаях может быть применена только одна санкция (пеня), в других есть основания для применения нескольких из перечисленных в п. 1 ст. 13 данного Закона.

Недоплата суммы налога может быть следствием как неправильного определения налогооблагаемой базы (объекта налогообложения), так и неправильного исчисления непосредственно самой суммы подлежащего уплате налога. Причем в первом случае речь идет о том, что налогоплательщик в отчетных документах не показал (скрыл, не учел) тот или иной объект налогообложения либо занизил объем налогооблагаемой базы, что послужило причиной занижения подлежащего взносу налога. Во втором же случае объект налогообложения указан правильно (в полном объеме), однако в силу различных причин расчет налогов производился налогоплательщиком неверно.

Частное предприятие "Аудит" обратилось в Арбитражный суд с иском о признании недействительными указаний налоговой полиции по Амурской области о применении к нему финансовых санкций в связи с занижением налога на прибыль.

В результате вынесенных решения и постановления указания Госналогинспекции в части занижения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль за счет отчислений в резервный фонд предприятия признаны недействительными. В остальной части решение оставлено без изменения.

Президиум ВАС посчитал необходимым удовлетворить протест, в котором предложено постановление отменить по следующим основаниям.

По результатам проведенной налоговой инспекцией проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль частным предприятием "Аудит" составлены акты, свидетельствующие о занижении налога на прибыль, в связи с чем дано указание о перечислении в бюджет финансовых санкций в виде взыскания доначисленного налога на прибыль, пени за задержку уплаты налога и занижение прибыли за 9 месяцев и штрафа в размере той же суммы.

Из материалов проверки видно, что занижение налогооблагаемой прибыли частным предприятием "Аудит" было допущено в связи с невключением в бухгалтерскую отчетность денежного вознаграждения, полученного за аудиторские услуги, неправильное применение льгот по налогу на прибыль в части финансирования капитальных вложений, а также за счет отчислений в резервный фонд,

Признавая указания налоговой инспекции в части занижения прибыли за счет отчислений в резервный фонд недействительными, суд сослался на то, что данное предприятие вправе было уменьшить налогооблагаемую прибыль на сумму отчислений в резервный фонд, поскольку право на создание такого фонда закреплено в п. 2 ст. 33 Закона "0 предприятиях и предпринимательской деятельности" и в уставе предприятия.

Однако этот пункт касается учредительных документов и не определяет порядок создания резервного фонда.

Выводы суда противоречат требованиям действующего законодательства, в связи с чем постановление в этой части подлежит отмене.

В соответствии с п. 9 ст. 2 Закона "О налоге на прибыль предприятий и организаций" при исчислении облагаемой прибыли валовая прибыль уменьшается на сумму отчислений в резервный и другие аналогичные по назначению фонды. создаваемые в соответствии с законодательством предприятиями, для которых предусмотрено создание таких фондов. до достижения размеров этих фондов, установленных учредительными документами, но не более 25% уставного капитала.

Согласно п. 58 Положения о бухгалтерском учете и отчетности, утвержденного приказом Минфина от 20.03.92 г., предприятия в соответствии с законодательными актами создали за счет прибыли резервный фонд для покрытия непредвиденных потерь и убытков.

Частное предприятие "Аудит" по своей организационно-правовой форме не относится к категории предприятий, для которых образование резервного фонда предусмотрено законодательством. Следовательно, оно не вправе было уменьшать налогооблагаемую базу за счет отчислений в резервный фонд.

В соответствии с подп. А п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы" с налогоплательщика, повторно нарушившего налоговое законодательство, штраф взыскивается в двукратном размере.

Однако в практике возникли проблемы из-за того, что в налоговом законодательстве понятие повторности нарушения не определено.

Судебно-арбитражная практика нашла такой выход из данной ситуации. Налоговое законодательство все же содержит косвенное указание на то, по каким критериям правонарушение может быть отнесено к повторным. Такое упоминание имеется применительно к административным взысканиям.

Так, согласно нормам, регулирующим порядок наложения административных взысканий за нарушение налогового законодательства, повторным признается нарушение, совершенное в течение года после наложения административного взыскания за такое нарушение (п. 12 ст. 7 Закона "О государственной налоговой службе").

Можно утверждать, что финансовая ответственность, предусмотренная п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы", по своей природе сходна с административной ответственностью и поскольку также вытекает из правонарушений, основанных на властном подчинении одной стороны другой. А если это так, то вступает в силу принцип судебно-арбитражной практики, закрепленный ст. 11 Арбитражного Процессуального Кодекса (АПК) РФ: в случае отсутствия законодательства, регулирующего спорное правоотношение, арбитражный суд применяет законодательство, регулирующее сходные отношения, а при отсутствии такого законодательства исходит из общих начал и смысла закона.

При применении в судебно-арбитражной практике финансовой ответственности за повторные налоговые нарушения необходимо учитывать 3 существенных обстоятельства:

1) повторным признается нарушение, совершенное не обязательно в том же календарном году, что и первое, а в течение года как периода времени;

2) годичный срок исчисляется не с момента совершения первого налогового нарушения, а с даты применения финансовой ответственности за это нарушение;

3) второе нарушение налогового законодательства должно быть аналогично первому.

Например, оба раза занижен налог на прибыль вследствие занижения суммы прибыли.

В постановлении ВАС № 13 указано, что Госналогинспекция по г. Трехгорному провела документальную проверку соблюдения приборостроительным заводом налогового законодательства. По результатам проверки приняла решение о взыскании с налогоплательщика финансовых санкций в шестикратном размере на основании подп. 1 а ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы", устанавливающей взыскание штрафа при повторном нарушении в двукратном размере, и Указа Президента № 1773 "О проведении налоговой амнистии в 1993 г.", предусматривающего взыскание санкций в трехкратном размере решение Госналогинспекции о применении штрафа в шестикратном размере суммы сокрытого и заниженного дохода является неправомерным, так как допущенные истцом нарушения налогового законодательства имели место до принятия данного Указа.

В соответствии с п. 3 названного Указа в случае выявления налоговыми органами после 30.11.93 г. доходов, сокрытых предприятиями от налогообложения, органы государственной налоговой службы взыскивают штрафы в размере, превышающем в 3 раза размеры штрафов, установленных п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы".

Согласно разъяснению Государственной налоговой службы (ГНС) и Минфина от 23.03.94 г. "О внесении дополнений в письмо ГНС и Минфина России от 04.11.93 г. № ВГ-4-14/178 н "О порядке реализации Указа Президента № 1773", при установлении нарушений налогового законодательства, совершенных повторно, штраф взыскивается также в трехкратном размере суммы либо заниженного дохода (прибыли), либо налога за иной сокрытыми или неучтенный объект налогообложения.

При таких обстоятельствах арбитражный суд первой инстанции необоснованно отказал приборостроительному заводу в удовлетворении исковых требований о признании недействительным решения Госналогинспекции о взыскании штрафных санкций с учетом повторности нарушений в размере б00%.

В большинстве случаев сторонами по арбитражным делам, связанным со спорами в сфере налогообложения, выступают налогоплательщики, являющиеся юридическими лицами. Вопросы об исследовании степени вины юридического лица в допущенном им нарушении для арбитражной практики в принципе не нов.

Что же касается выяснения характера вины, то в отношении юридических лиц этот вопрос, как представляется, беспредметен, если под характером вины понимать умысел или неосторожность. Однако возникает вопрос о возможности применения такой ответственности и гражданам-предпринимателям, споры с участием которых рассматриваются арбитражным судом.

Теоретически это возможно, поскольку гражданин-предприниматель в социальном аспекте является физическим лицом.

В силу п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы" взыскиваются недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также суммы штрафов и других санкций, предусмотренных законодательством, с юридических лиц в бесспорном порядке, а с физических - в судебном.

Так, в постановлении № 4810/95 указано, что Госналогинспекция г. Перми обратилась с иском о взыскании с гражданина-предпринимателя штрафа за нарушение Закона "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением".

Как видно из материалов дела, Госналогинспекция произвела проверки применения контрольно-кассовых машин в киоске, принадлежащем гражданину-предпринимателю, и установила факт продажи товаров без их применения, о чем был составлен акт.

Согласно ст. 7 Закона "О применении контрольно-кассовых машин..." за продажу товара без их применения взыскивается штраф в размере 350-кратного размера минимальной месячной оплаты труда.

Арбитражный суд неправомерно отказал налоговой инспекции в удовлетворении исковых требований, так как нарушение законодательства подтверждено материалами дела и ответчиком по существу не оспаривается.

Даже в том случае, если у гражданина-предпринимателя открыт расчетный счет в банке, налоговая инспекция не вправе списывать с него суммы недоимки и финансовых санкций в бесспорном порядке. При взыскании этих сумм она обязана руководствоваться ст. 24 Закона "Об основах налоговой системы", согласно которой срок исковой давности по претензиям, предъявляемым к физическим лицам по взысканию налогов в бюджет, составляет 3 года.

Двойственная природа данного субъекта предпринимательства проявляется в том случае, если у гражданина-предпринимателя не оказывается расчетного счета. Тогда исполнение приказа арбитражного суда о взыскании соответствующих сумм производится в порядке, предусмотренном Гражданским Процессуальным Кодексом (ГПК) для физических лиц. Такой же порядок применяется и в том случае, если на расчетном счете гражданина-предпринимателя отсутствуют денежные средства.

Большинство предпринимателей, пострадавших в последние годы от неправомерных действий налоговых органов и решивших отстаивать свои законные права, столкнулись с неожиданной дилеммой: в каком порядке подлежат защите эти права, если действующий закон неоднозначно регламентирует данный вопрос, предусматривая 2 различных способа защиты. Причем один из них специально установлен налоговым законодательством, а другой является общим для всех собственников, чьи имущественные права оказываются нарушенными.

Так, в постановлении № 5235/85 говорится, что ТОО "Фирма "ПАКТ-Инвест Лтд" обратилось в арбитражный суд с иском о взыскании с Госналогинспекции убытков в виде неполученного дохода.

Ярославский областной арбитражный суд признал недействительным решение Госналогинспекции в части применения к истцу финансовых санкций. Возврат неосновательно списанных ответчиком сумм был произведен налоговой инспекцией и Управлением Департамента налоговой полиции России по Ярославской области.

За неправильное удержание денежных средств ТОО " Фирма "ПАКТ-Инвест Лтд" предъявило требование о взыскании с ответчика убытков в виде неполученного дохода. Убытки исчислены истцом по ставке рефинансирования ЦБ РФ на основании ст. 395 ГК РФ.

Ярославский областной арбитражный суд неосновательно удовлетворил требования товарищества.

Ст. 16 Закона "Об основах налоговой системы" установлено, что налоговые органы в установленном порядке несут ответственность за ущерб (включая упущенную выгоду), причиненный налогоплательщикам вследствие ненадлежащего осуществления этими органами возложенных на них обязанностей.

В соответствии с п. 4 ст. 1 ОГЗ и п. 3 ст. 2 ГК РФ к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

Ст. 395 ГК РФ не предусматривает применения ее положений к налоговым отношениям.

В связи с изложенным определение размера убытков с учетом правил, содержащихся в ст. 395, неправомерно.

В соответствии со ст. 40 АПК каждая сторона должна доказывать те обстоятельства, на которые она ссылается как на основание своих требований или возражений.

Истец не представил документы, свидетельствующие о том, что он принял необходимые меры, сделал соответствующие приготовления для извлечения доходов, не доказал отсутствие задолженности по расчетам с кредиторами и возможность реального получения доходов, а также размеров этих доходов в сумме, равной учетной ставке банковского процента.

Следует обратить внимание на проблемы, связанные с исками налоговых инспекций о ликвидации предприятий. Как поясняют В. В. Витрянский и С. А. Герасименко в книге "Арбитражно-судебная практика. Комментарий", подобные иски должны приниматься к рассмотрению арбитражными судами лишь в тех случаях, когда в законодательных актах прямо оговорено право налоговых инспекций заявлять такие требования по соответствующим основаниям.

Так, в постановлении по делу № 6566/95 Госналогинспекция Ханты-Мансийского автономного округа обратилась в суд с иском о ликвидации ИЧП "Вера" в связи с тем, что им не сформирован уставной фонд и в налоговую инспекцию не представлялись отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, а также документы и сведения для исчисления и уплаты налогов.

Однако арбитражный суд в принятии заявления отказал, поскольку в соответствии со ст. 14 Закона "Об основах налоговой системы" налоговые инспекции вправе предъявлять иски о ликвидации предприятий лишь по основаниям, предусмотренным законодательством.

По мнению суда, законодательных актов, предусматривающих ликвидацию предприятий по основаниям, изложенным налоговой инспекцией в исковом заявлении, не имелось.

Однако в соответствии со ст. б1 ГК РФ юридическое лицо может быть ликвидировано по решению суда в случае неоднократных или грубых нарушений закона или иных правовых актов.

Ст. 14 Закона "Об основах налоговой системы" предоставляет налоговым инспекциям право обращаться и арбитражный суд с иском о ликвидации предприятия по основаниям, изложенным законодательством.

Основания, по которым может быть ликвидировано предприятие, предусмотрены ст. б1 ГК РФ и ст. 1'1 Закона "Об основах налоговой системы", которые возлагают на налогоплательщика обязанность уплачивать налоги, вести бухгалтерский учет, составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности и представлять налоговым органам необходимую для исчисления и уплаты налогов документацию и сведения.

В данном случае следует учитывать, что полномочия того или иного органа по заявлению требований о ликвидации предприятий должны соответствовать основным задачам и целям деятельности этого органа. Для налоговых инспекций такой задачей является контроль за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления и уплаты налогов в соответствующий бюджет.

Поэтому право налоговых инспекций заявлять иски о ликвидации предприятий по конкретным основаниям должно быть специально оговорено в законодательном акте применительно к деятельности налоговой службы.

**1.2. Споры с участием граждан-предпринимателей**

Споры, вытекающие из отношений субординации, инициируются, как правило, органами власти и управления, иными органами.

К рассматриваемой группе дел в подавляющем большинстве случаев исковые требования заявляются Госналогинспекцией, другие отделениями Пенсионного Фонда (ПФ) РФ.

Характерным для рассмотрения этой категории дел является весьма ограниченное число предъявленных к гражданам-предпринимателям требований: Госналогинспекции в основном предъявляли требования о взыскании недоимки по подоходному налогу и пени за несвоевременное внесение надлежащих платежей в бюджет, а отделения ПФ - недоимки по страховым взносам и пени за несвоевременную их уплату.

ГК в ст. 23 предусматривает для гражданина возможность заниматься хозяйственной деятельностью без образования юридического лица, т. е. в качестве индивидуального предпринимателя, с момента регистрации. Этот субъект гражданских правоотношений появился только в последние годы. Отсутствие в праве единого четкого определения этого понятия и характеристики его правового статуса создает некоторые сложности.

С экономической точки зрения и по смыслу ранее действовавшего Закона "О предприятиях и предпринимательской деятельности" предпринимателем можно назвать любое физическое лицо, участвующее в предпринимательской деятельности и получающее от этого доходы.

Однако действующее законодательство трактует понятие такого субъекта экономической деятельности, как гражданин-предприниматель, более узко.

Существует мнение, что участниками арбитражного процесса являются именно эти граждане, т. е. те, кто в установленном порядке зарегистрирован в качестве предпринимателя и имеет свидетельство об этом.

Эта точка зрения не бесспорна. Ст. 22 АПК действительно указывает именно граждан-предпринимателей в качестве субъектов процесса. Однако арбитражные суды все же принимают к производству споры в случаях, установленных законодательством, с участием граждан, не имеющих статуса индивидуального предпринимателя. Например, с основным заявлением об обжаловании отказа в государственной регистрации либо уклонении от государственной регистрации вправе обратиться граждане, не обладающие статусом индивидуального предпринимателя.

С социально-биологической точки зрения, указанный субъект - физическое лицо, а с правовой - предприниматель. В этой связи возникает другой вопрос: какие правовые нормы в том или ином случае следует применять к гражданам-предпринимателям: касающиеся граждан или предпринимателей.

Этот вопрос достаточно актуален, поскольку порядок взыскания недоимки и финансовых санкций для физических и юридических лиц различен. В силу п. 1 ст. 13 Закона "Об основах налоговой системы" взыскание недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также суммы штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством, производится с юридических лиц в бесспорном порядке, а с физических - в судебном.

Так, Госналогинспекция заявила иск о взыскании с предпринимателя Петрова подоходного налога, пени за его несвоевременную уплату и пени на день вынесения решения. Рассмотрев представленные материалы, суд установил следующее: Петров является предпринимателем, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. На основании ст. 12 Закона "О подоходном налоге с физических лиц" предприниматель обязан уплачивать подоходный налог с полученного им дохода, указанного в декларации. Как следует из нее, сумма подоходного налога, которую он должен уплатить, не уплачена и подлежит взысканию.

За несвоевременную уплату налогоплательщик несет ответственность в виде пени в размере 0,7% за каждый день просрочки.

На основании изложенных выше аргументов арбитражный суд решил взыскать с Петрова недоимку и пеню в доход государства.

В другом случае отделение Пенсионного Фонда России (ПФР) предъявило требование о взыскании недоимки по уплате обязательных страховых взносов и пени за несвоевременную их уплату с гражданина-предпринимателя Локтионова.

Согласно п. 1 Постановления Верховного Совета № 5357-1 от 09.07.93 г. для граждан, занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью, а также предпринимателей установлен тариф страховых взносов в ПФР в размере 5% их дохода, подлежащего налогообложению.

В соответствии с п. 62.1, п. 62.3 Инструкции о порядке уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в ПФР, утвержденной Постановлением Правления ПФР Мя 258 от 11.11.94 г., взносы должны быть уплачены к 15.07, 15.08, 15.11 текущего года путем внесения по 1/3 годовой суммы взносов, исчисленной по доходам за истекший год, а лицами, впервые привлекаемыми к уплате взносов, - по 1/3 суммы, исчисленной по предполагаемому доходу за текущий год, при отсутствии сведений о предполагаемом доходе - по фактическому.

В соответствии со справкой Госналогинспекции был установлен чистый доход ответчика от предпринимательской деятельности и начислены страховые взносы, которые ответчиком были добровольно уплачены.

В соответствии с пп. 81, 82 Инструкции о порядке уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в ПФР при нарушении установленных сроков уплаты взносов независимо от причин нарушения невнесенная сумма считается недоимкой и взыскивается с начислением пени. Пеня начисляется с суммы недоимки за каждый день просрочки в размере 0,5%.

Госналогинспекция наделена правом безакцептного списания по налогам со счетов должника, однако совершенно очевидно, что указанный порядок к гражданам-предпринимателям применяться не может. Эти субъекты правоотношений не имеют обособленного имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности: с этой точки зрения они по своему статусу остаются физическими лицами. Следовательно, взыскание с них указанных выше сумм должно производиться в судебном порядке.

Даже в том случае, когда у гражданина-предпринимателя открыт расчетный счет в банке, налоговая инспекция не вправе списывать с него суммы недоимки и финансовых санкций в бесспорном порядке.

В то же время подведомственность таких споров определяется не в порядке, предусмотренном для физических лиц, а в соответствии с АПК. Если для взыскания недоимки с физического лица налоговая инспекция обращается в суд общей компетенции, то споры о взыскании недоимки и финансовых санкций с граждан-предпринимателей подведомственны арбитражным судам. Такой вывод следует из ст.ст. 2, 22 и 290 АПК, согласно которым споры с участием граждан-предпринимателей, вытекающие из осуществления их предпринимательской деятельности, рассматриваются арбитражными судами.

Административное нарушение налогового законодательства - это посягающие на налоговую систему РФ действия или бездействие в части неисполнения обязанностей налогоплательщика и являющиеся противоправными, виновными (умышленными или неосторожными) - ст. 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" от 27 декабря 1991 года, № 2118-1 (далее Закон № 2118). По законодательству РФ эти действия или бездействие влекут административную ответственность.

Субъектами административной ответственности являются граждане - физические лица, индивидуальные предприниматели - не юридические лица, должностные лица юридических лиц, государственных органов, органов местного самоуправления и иных органов, а также иностранные граждане, должностные лица иностранных юридических лиц, лица без гражданства и иные лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью на территории РФ.

В соответствии со ст. 23, 24 Кодекса РСФСР об административных правонарушениях (далее КОАП) от 20 июня 1984 года с учетом изменений и дополнений административные взыскания являются мерой ответственности и могут быть следующих видов:

предупреждение;

штраф;

возмездное изъятие предмета, явившегося орудием совершения или непосредственным объектом административного правонарушения;

конфискация предмета, явившегося орудием совершения или непосредственным объектом административного правонарушения;

лишение специального права, предоставленного данному гражданину (права управления транспортным средством, права охоты и т.п.);

исправительные работы;

административный арест;

иные виды взысканий.

Правоприменительная практика по нарушениям налогового законодательства в основном связана с наложением штрафов государственными налоговыми инспекциями (ГНИ) в порядке, определенном ст. 33 - 40, 247 - 265 КОАП.

Кроме того, в соответствии со ст. 12 "Способы защиты гражданских прав" ГК в части "восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и пресечения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушения" неправомерные действия должностных лиц ГНИ, а также налоговой полиции, повлекшие реальный ущерб и (или) упущенную выгоду, а также моральный вред, могут служить основанием для предъявления искового заявления в арбитражный суд или суд общей юрисдикции по возмещению убытков и компенсации морального вреда.

Использование штрафов и их размеры, другие санкции за нарушения налогового законодательства РФ установлены ст. 13 - 15 Закона № 2118, ст. 2 Закона Российской Федерации "О внесении изменений и дополнений в налоговую систему России" от 16 июля 1992 года, № 3117-1 (далее Закон № 3117), п. 12 ст. 7 Закона РСФСР "О государственной налоговой службе РСФСР" от 21 марта 1991 года, № 943-1 (далее Закон № 943), п. 4 ст. 5 Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц" от 9 декабря 1991 года, № 2003-1 (далее Закон № 2003) , п. 3 ст. 5 Закона Российской Федерации "О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения" от 12 декабря 1991 года, № 2020-1 (далее Закон № 2020), п. 1 указа Президента Российской Федерации "Об осуществлении комплексных мер по своевременному и полному внесению в бюджет налогов и иных обязательных платежей.

**2. Административная ответственность за нарушения налогового законодательства.**

1. В соответствии с п. 2 ст. 13 Закона об основах налоговой системы должностные лица и граждане, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном законом порядке к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности.

Действующее законодательство предусматривает несколько составов административных проступков в сфере налоговых правонарушений.

1) ст. 156.1 Кодекса об административных правонарушениях РСФСР' (КоАП) предусматривает административную ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, — при несвоевременной подаче декларации или включении в нее заведомо искаженных данных.

2) Согласно п. 12 ст. 7 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» административные штрафы налагаются:

а) на должностных лиц предприятий, учреждений, организаций и граждан, виновных в сокрытии (занижении) прибыли (дохода) или сокрытии (неучтении) иных объектов налогообложения, а также в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением установленного порядка и искажении бухгалтерских отчетов, в непредставлении, несвоевременном представлении или представлении по неустановленной форме бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

б) на граждан, виновных в отсутствии учета доходов или ведении его с нарушением установленного порядка;

в) на руководителей и других должностных лиц предприятий, учреждений и организаций, а также на граждан, не выполняющих перечисленные в п. 3—6 ст. 7 Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» требования государственных налоговых инспекций и их должностных лиц.

3) В соответствии с Законом об основах налоговой системы штрафы за нарушения налогового законодательства применяются:

а) к руководителям банков и кредитных учреждений за открытие расчетного и иных счетов налогоплательщикам без предъявления ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе, а также за несообщение (сообщение после установленного срока) налоговому органу об открытии указанных счетов (ст. 4), а также за задержку исполнения поручений налогоплательщиков по перечислению налогов в бюджет или во внебюджетные фонды и использование неперечисленных сумм налогов в качестве кредитных ресурсов;

б) к руководителям предприятий за невыполнение предприятием обязанности удерживать подоходный налог с доходов, выплачиваемых ими физическим лицам, и своевременно перечислять удержанные суммы в бюджет.

4) Отдельные налоговые законы также могут предусматривать административную ответственность за нарушения налогового законодательства. Например, в соответствии с п. Зет. 5 Закона РФ от 12 декабря 1991 г. «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» за непредоставление либо несвоевременное предоставление документов, необходимых для исчисления налога на наследство, переходящее в порядке наследования или дарения, на руководителей органов, уполномоченных совершать нотариальные действия, налагается штраф в размере пятикратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда.

2. Необходимо обратить внимание на значение правильного соблюдения процессуального порядка наложения административного взыскания. Нарушения такого порядка со стороны налоговых органов серьезно ущемляют права и законные интересы граждан и в отличие от налоговой ответственности являются основанием для отмены постановления о наложении взыскания (п. 4 ст. 306, ст. 308, ст. 330 Гражданского процессуального кодекса (ГПК) РСФСР от 11 июня 1964 г.).

Нарушениями процессуального порядка наложения административного взыскания могут быть:

— несоблюдение правил и порядка составления протокола об административном правонарушении;

— рассмотрение дела о нарушении налогового законодательства в отсутствие лица, привлекаемого к административной ответственности;

— наложение административного взыскания лицом, не имеющим на это права; в соответствии со ст. 8 Закона «О государственной службе РСФСР» право налагать административные штрафы предоставлено только начальникам государственных налоговых инспекций и их заместителям;

— несоблюдение порядка составления и вынесения постановления о наложении административного взыскания;

— несоблюдение сроков применения административного взыскания; согласно ст. 38 КоАП, административное взыскание может быть наложено не позднее двух месяцев со дня совершения правонарушения, а при длящемся правонарушении — не позднее двух месяцев со дня его обнаружения.

В обзоре практики разрешения споров, возникающих при применении налогового законодательства (письмо Госналогинспекции по Ленинградской области от 3 августа 1994 г. № 09-10/ 1866 приведен пример обжалования гражданами административного взыскания в в связи с пропуском Госналогинспекцией срока наложения административного взыскания.

По двум заявлениям граждан об обжаловании административных взысканий за нарушения налогового законодательства Киришский суд (депо № 2-708/93) и Бокситогорский суд (дело № 2-17-94) приняли решения об удовлетворении их заявлений лишь по тем основаниям, что Госналогинспекцией были пропущены сроки наложения административного взыскания. Факты нарушения налогового законодательства подтвердились. Заявления граждан были удовлетворены.

3. Следует также иметь в виду, что в соответствии со ст. 338 ГПК РСФСР исполнению судебным исполнителем подлежат постановления административных органов или должностных лиц, которым законом предоставлено право производить взыскания с граждан в бесспорном порядке. Налоговым органам не предоставлено право взыскивать с граждан штрафы в бесспорном порядке, поэтому взыскание административных штрафов возможно только в судебном порядке.

Однако содержание письма Госналогслужбы РФ от 25 сентября 1992 г. № ИЛ-4-08/63 «О порядке обеспечения взыскания административных штрафов за нарушения налогового законодательства говорит о следующем: «По разъяснению, полученному в Министерстве юстиции России, постановления о наложении административного штрафа на должностных и иных физических лиц госналогинспекциям следует направлять в районный (городской) народный суд с сопроводительным письмом на имя председателя суда, содержащим просьбу об удержании суммы штрафа в принудительном порядке из заработной платы или иного заработка виновного лица в соответствии с правилами, установленными главами 38 и 39 ГПК РСФСР».

Очевидно, что в данном случае возникла коллизия правовых норм, которая требует своего разрешения.

**Глава III. Проблемы применения ответственности за нарушение налогового законодательства.**

**1. Современные тенденции судебно-арбитражной практики по налоговым спорам.**

Вопросы применения ответственности за нарушения налогового законодательства всегда находились в центре внимания юридической науки, контрольной деятельности налоговых органов, а также в практике судебных органов. Одновременно с развитием налогового законодательства в постоянной динамике находятся и подходы к применению налоговой ответственности. В связи с этим необходимо отметить несколько принципиальных моментов, которые характеризуют тенденции развития современной правоприменительной практики по налоговым делам.

1. При разрешении спорных вопросов в сфере налогообложения превалирует положение о том, что главной обязанностью налогоплательщика является своевременная и полная уплата налогов. Эта обязанность обеспечивается мерами административной и уголовной ответственности, финансовыми санкциями.

Данный подход и прежде являлся основополагающим, главенствующим при разрешении налоговых споров, поскольку обязанность плательщиков своевременно и в полном объеме уплачивать налоги закреплена в п. 1 ст. \*\* Закона об основах налоговой системы. Однако в последнее время вышеуказанное положение стало применяться при рассмотрении налоговых споров судебными органами в ущерб другим принципам. Так, выводы постановлений Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 марта 1996 г. № 39917/95, от 9 апреля 1996 г. № 8025/95 от 23 июля 1996 г. № 7034/95, которыми налогоплательщикам было отказано в иске, в своей основе строятся именно на этом положении.

В целом учет основной обязанности налогоплательщика, обеспечивающей выполнение налогового обязательства, необходимо считать оправданным в деятельности налоговых органов. Посредством реализации данного принципа осуществляется защита интересов государства от неправомерного уклонения от уплаты налогов.

Вместе с тем этот принцип не может быть единственно приоритетным при разрешении налоговых споров в судебных органах, поскольку в ст. 8 и 19 Конституции Российской Федерации установлено равенство в защите всех форм собственности, в том числе государственной и частной. Поэтому реализация довольно-таки жестких мер ответственности, предусмотренных в ст. 13 Закона об основах налоговой системы, должна осуществляться только после того, как будет установлено налоговое правонарушение. В противном случае абсолютизация принципа «обязательности уплаты налогов» приведет (и уже приводит, см. разд. 3.3) к возникновению презумпции изначальной недобросовестности налогоплательщика.

Учет данной презумпции при разрешении конфликтных ситуаций между налоговыми органами и налогоплательщиками приведет к нарушению прав предприятий и граждан.

Так, в настоящий момент остро встал вопрос о правомерности бесспорного взыскания с российских предприятий неудержанного ими НДС при оплате товаров, работ и услуг иностранным юридическим лицам. Данная практика получила в последнее время широкое распространение в деятельности налоговых органов, хотя она не основана на законе. Дело в том, что, согласно п. 5 ст. 7 Закона о налоге на добавленную стоимость, в случае реализации товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации иностранными юридическими лицами, не состоящими на учете в налоговом органе, НДС уплачивается в бюджет в полном размере российскими предприятиями за счет средств, перечисляемых иностранным юридическим лицам. Если же налоговые инспекции обнаруживают, что налог российским предприятием с выплачиваемой суммы не удержан, то взыскивают эту сумму с российского предприятия в бесспорном порядке.

Однако бесспорное взыскание «чужих» налогов за счет предприятий, которые должны их удержать у иного налогоплательщика, предусмотрено только в отношении предприятий, являющихся источником выплаты доходов физическим лицам. Необходимо учитывать, что в данном случае российское предприятие выступает в качестве так называемого налогового агента, который удерживает и перечисляет в бюджет налог, обязанность по уплате которого лежит на иностранном юридическом лице.

В то же время меры ответственности для российских предприятий за нарушения порядка удержания и перечисления НДС, обязанность по уплате которого лежит на иностранных предприятиях, в действующем законодательстве не предусмотрены. Более того, в соответствии с Указом Президента РФ от 21 июля 1995 г. № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации»\* Правительству РФ было дано поручение внести на рассмотрение Государственной Думы Федерального Собрания проект федерального закона о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство, предусматривающий «установление ответственности российских организаций за неудержание налогов при выплатах иностранным юридическим и физическим лицам, не состоящим на учете в налоговом органе РФ». Однако данное поручение до сих пор не исполнено и соответствующих изменений в законодательство не внесено.

Необходимо также отметить, что Законом об основах налоговой системы и Законом РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» налоговым органам предоставлено право взыскивать в бесспорном порядке с предприятий только недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также суммы штрафов и иные санкции, предусмотренные законодательством. В то же время суммы неудержанного НДС не являются недоимкой российской организации, а также не обозначены в российском законодательстве в качестве штрафа или иной санкции. Следовательно, их взыскание ответчиком в бесспорном порядке с российских предприятий неправомерно.

В этой связи небезынтересно отметить, что, по мнению С. Пепеляева, смысл современного налогового права не в том, чтобы обязать налогоплательщика заплатить налог, а в том, чтобы ограничить проникновение государства в "карман" налогоплательщика, поскольку принцип неприкосновенности собственности является первичным по отношению к принципам иных отраслей права. Иными словами, считает С. Пепеляев, налог — это ограничение власти (это то, что разрешено взять), а отнюдь не какая-либо обязанность налогоплательщика. Данная точка зрения должна найти свое одобрение и поддержку, поскольку полностью соответствует Конституции Российской Федерации. Налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции, поэтому права и свободы налогоплательщика могут быть ограничены федеральным законом лишь в той мере, в какой это соответствует определенным конституционно значимым целям. В этой связи толкование любого налогового закона должно осуществляться с позиции собственника, т. е. с позиции ограничения. Именно поэтому общие условия применения ответственности к налогоплательщикам должны учитывать законные интересы собственника.

Представляется неслучайным и включение ст. 57 Конституции Российской Федерации, предусматривающей конституционную обязанность по уплате налогов в главе о правах и свободах человека и гражданина.

Кстати, Конституционный суд Германии, рассматривая этот вопрос, пришел к выводу: нельзя трактовать закон о налоге с позиции пополнения бюджета, потому что это влечет за собой нарушение прав собственника.

Очевидно, что толкование налоговых законов с позиции собственника полностью оправдывает использование им несовершенства налогового законодательства для защиты своих прав, если при этом не происходит нарушения установленных законом предписаний.

2. При квалификации налоговых правонарушений и применении мер финансовой ответственности безусловный приоритет имеет формальный подход.

Данное положение означает, что при рассмотрении налоговых споров в первую очередь анализу подвергаются обстоятельства дела, касающиеся самого факта нарушения налогового законодательства. При этом не учитываются:

— последствия налогового правонарушения;

— причины совершения налогового правонарушения;

— степень вины нарушителя налогового законодательства;

— те или иные неправомерные действия государственных органов.

Так, за задержку сдачи в налоговый орган расчетов по налогу на имущество только на один (!) день АО «Дальморепродукт» было подвергнуто штрафу в размере 4 млрд. руб. Причем, как было указано в Постановлении Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 октября 1996 г. № 1161/96, взыскание штрафа в соответствии с подп. «б» п. 1 ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» не зависит от уплаты налогов по несвоевременно сданному расчету, а кроме того, освобождение от штрафа по мотиву несоразмерности наказания допущенному нарушению законодательством также не предусмотрено.

По другому делу Высший Арбитражный Суд РФ указал, что действующим налоговым законодательством не предусмотрено, что счетные ошибки при исчислении налогов могут служить основанием для освобождения налогоплательщика от ответственности.

Представляется, что использование формального подхода в правоприменительной практике оправдано только на первых этапах становления и развития налоговой системы, поскольку благодаря этому осуществляется укрепление налоговой дисциплины и воспитание у плательщиков навыков по безусловному выполнению налоговых обязательств". В настоящий момент такой подход обусловлен исключительно тем, что его действие допускается нынешним налоговым законодательством. Все-таки необходимо признать, что формальный подход не соответствует требованиям времени, и его дальнейшее применение будет иметь только негативные последствия для развития российской налоговой системы.

**3. Налоговые органы осуществляют ведомственное разъяснение налоговых законов.**

Данный подход стал складываться в правоприменительной практике относительно недавно, но уже сейчас следует усомниться в его правовой обоснованности и оправданности.

Так, Госналогслужба РФ регулярно издает письма и разъяснения, которые носят характер толкования налоговых законов, ссылаясь при этом на ст. 25 Закона об основах налоговой системы. Однако с некоторых пор ведомственные документы стали в ряде случаев рассматриваться в судах не в качестве «прочих материалов дела» (как было предписано в п. 6 письма Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-373), а в качестве решающего мнения по спору. Так, отменяя решения нижестоящих судов, вынесенные в пользу налогоплательщика, Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 23 июля 1996 г. № 7034/ 95 прямо указал, что нижестоящие суды не учли положения письма Госналогслужбы РФ от 29 октября 1993 г. № 133-4-05/ 1694 «О применении штрафных санкций за занижение (сокрытие) налога на добавленную стоимость, подлежащего взносу в бюджет». В то же время данное письмо, которое уже в своем названии противоречит законодательству, неоднократно подвергалось серьезной критике в юридической литературе".

Кроме того, по словам заместителя председателя Высшего Арбитражного Суда РФ О. Бойкова, в условиях новизны законов и неустоявшегося характера финансово-фискальных отношений, когда положения налогового законодательства сформулированы очень общо, судебно-арбитражная практика «после некоторых колебаний» (курсив автора) признала за налоговыми органами право «...разъяснять закон, определенным образом детализируя его положения».

Насколько безупречен данный подход с точки зрения теории права, сказать трудно, но в любом случае с данной позицией можно согласиться только тогда, когда в противовес «ведомственному толкованию» в законодательстве будут созданы дополнительные гарантии защиты прав и интересов налогоплательщиков. В настоящее время налоговые органы играют в правила, которые устанавливают сами для себя, а расширительное или ограничительное толкование законов осуществляется исключительно в угоду фискальному интересу.

Норма ст. 25 Закона об основах налоговой системы предусматривает возможность издания Госналогслужбой РФ только инструкций и методических указаний по применению закона. Однако права осуществлять официальное толкование законов этому ведомству не предоставлено.

В письме от 23 января 1996 г. № 11-03-9 Госналогслужба РФ подтвердила, что налоговые органы являются исполнительными органами и неправомочны изменять установленные законами правила.

4. Налоговые органы по своему усмотрению устанавливают фактическое содержание договорных отношений между сторонами для целей налогообложения.

Налогоплательщики, широко используя в своей хозяйственной деятельности различные виды сделок и операций, даже не подозревают о том, что все их правоотношения могут быть подвергнуты ревизии не только с гражданско-правовых, но и с фискальных позиций.

Суть новой тенденции в правоприменительной практике заключается в том, что налоговые и судебные органы начинают квалифицировать сделки и операции налогоплательщика исходя не столько из их гражданско-правовой сути, сколько из их содержания «для целей налогообложения».

Например, 17 сентября 1996 года президиум Высшего Арбитражного Суда РФ вынес постановление № 367/96 по делу СП «Сибсервис». Это предприятие в целях обеспечения потребителей товарами заключило с ними кредитные договоры и, получая заемные средства, не включало их в облагаемый оборот по НДС (заемные средства НДС не облагаются). Возврат займов осуществлялся приобретенной техникой. Такого рода операции позволили СП «Сибсервис» исключить из налогооблагаемого оборота часть товаров, фактически реализованных потребителям (возврат займа также не облагается НДС). В то же время Высший Арбитражный Суд РФ поддержал вывод налоговых органов о том, что СП «Сибсервис» заключало не кредитные договоры, а поставляло продукцию на условиях предоплаты ее стоимости, поскольку отношения с клиентами (покупателями) фактически сложились именно таким образом (поставка, подряд) независимо от названия и предмета договора. Особенность рассмотренного дела заключается в том, что выводы о несоответствии названия и содержания договора (о юридической природе данного вида договора) были сделаны без рассмотрения вопроса о мнимости или притворности заключенных договоров в порядке, установленном Гражданским кодексом РФ для признания сделки недействительной. Созданный прецедент открывает новую страницу в развитии практики применения ответственности за налоговые правонарушения.

Судебный вердикт по вышеуказанному делу полностью соответствует так называемой доктрине «деловая цель», широко применяемой налоговыми органами США и стран Европейского Союза в борьбе с уклонением от уплаты налогов, поэтому данный подход следует признать оправданным.

Согласно доктрине «деловая цель», сделка, создающая определенные налоговые преимущества для сторон, может быть признана недействительной, если она не достигает деловой цели.

При этом налоговая экономия сама по себе не признается в качестве деловой цели сделки.

Другой доктриной для борьбы с уклонением от уплаты налогов в мировой практике выступает доктрина «существо над формой», из которой следует, что последствия сделки определяются в большей степени ее существом, нежели названием или формой.

Однако для более правильного и эффективного применения данных положений в правоприменительной практике необходимо закрепить эти доктрины в законодательстве в качестве методов борьбы с уклонением от уплаты налогов и, кроме того, установить пределы применения этих доктрин. Однако и в этом случае признание сделки недействительной может осуществляться в соответствии с Гражданским кодексом РФ только в судебном порядке.

Использование понятия «договор для целей налогообложения», допускаемое некоторыми специалистами, фактически нивелирует цивилистическую сущность прав и обязанностей участников гражданского оборота, поскольку предполагает наличие у любого договора второго содержания, так сказать, «для целей налогообложения».

Примером квалификации гражданско-правового договора с точки зрения налогового законодательства является дело № 1512/96, рассмотренное 20 августа 1996 г. Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ с участием Воронежского Агропромбанка (см. разд. 2.8).

5. Несовершенство налогового законодательства является одной из основных причин непоследовательности правоприменительной практики.

Активность российского законодателя, неустанно совершенствующего процедуры исчисления и уплаты налогов, очень часто напоминает «латание дыр» шитого-перешитого кафтана. Однако качественно налоговое законодательство не развивается. Не сказала свое слово и формирующаяся в настоящее время наука налогового права. Все это приводит к тому, что применение права в налоговых спорах развивается эклектично, под влиянием случайных факторов.

В частности, Закон об основах налоговой системы, предусматривая ответственность за сокрытие или неучет объекта налогообложения (подп. «а» п. 1 ст. 13), так и не раскрывает понятие объекта, ограничившись только приблизительным перечнем в ст. 5. В соответствии со ст. 11 данного Закона объекты налогообложения устанавливаются в законах о конкретных налогах.

Все это незамедлительно повлекло за собой конфликты и коллизии, к примеру, в вопросе определения объекта обложения по НДС.

Типичным примером непоследовательности правоприменительной практики вследствие несовершенства налогового законодательства является и решение вопроса об ответственности налогоплательщика в случае, когда банк не исполняет поручение клиента на перечисление денежных средств в бюджет. Так, в информационном письме Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. №1 «Об ответственности налогоплательщиков и банков за непоступление в бюджет налогов» было указано, что в том случае, когда налогоплательщик исполнил все свои обязательства по уплате налога, но фактически суммы налогов в бюджет не поступили по вине банка, ответственность в виде пени к налогоплательщику не применяется. Однако уже в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 3 сентября 1996 г. № 7107/95 сделан однозначный вывод о том, что ответственность налогоплательщика в виде пени наступает в любом случае непоступления в бюджет денежных средств в виде налогов".

Такому непостоянству может быть только одно объяснение — современное налоговое законодательство не устанавливает момент исполнения налогоплательщиком своих обязательств. В то же время еще в п. 14 Инструкции Минфина СССР от 12 июня 1981 г. № 121 «По применению положения о взыскании не внесенных в срок налогов и неналоговых платежей» было предусмотрено, что днем уплаты налога при безналичном перечислении считается день списания банком платежа со счета плательщика независимо от времени зачисления сумм налогов на соответствующий бюджетный счет. Однако данное положение совершенно не оправдано и не востребовано правоприменительной практикой.

**2. Проблема применения мер налоговой ответственности при реорганизации и ликвидации юридических лиц.**

Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» (далее по тексту — Закон об основах налоговой системы) почти совсем не регламентирует налоговые отношения, возникающие при реорганизации юридических лиц. Единственным положением по этому поводу выступает норма ст. 11 Закона, согласно которой о предстоящей реорганизации налогоплательщик обязан сообщить налоговым органам в десятидневный срок с момента принятия решения о реорганизации. Тем не менее о судьбе недоимок и санкций за них, которые выявлены после всех реорганизационных процедур, Закон умалчивает. В результате сложилась интересная ситуация «нестыковки» двух отраслей законодательства — налоговой и гражданской.

Вообще действующее налоговое законодательство не регулирует порядок осуществления хозяйственной и иной деятельности налогоплательщиков. Но хозяйственный и налоговый аспекты тесно взаимосвязаны. Именно поэтому положения налогового законодательства оказывают существенное влияние на мотивы и результаты хозяйственной деятельности предпринимателей. В то же время часто случается, что тот или иной вопрос, имеющий достаточную проработку на уровне гражданского права, в налоговом никак не урегулирован, что приводит к конфликтным ситуациям. Такое положение сложилось по поводу налоговых обязательств и ответственности правопреемников юридических лиц, в связи с чем заполнять пробелы пришлось судебной практике. Причем налоговые органы, осуществляя налоговый контроль реорганизованных предприятий или их преемников, изначально делали однозначный вывод: недоимки и санкции следует взыскивать с последних. Однако с этим не согласились налогоплательщики.

Во-первых, обязанности по уплате налогов не являются гражданско-правовыми и имеют другую юридическую природу — административную. Об этом, в частности, свидетельствует и письмо Высшего Арбитражного Суда РФ от 31 мая 1994 г. № С1-7/ ОП-373 «Обзор практики разрешения споров, возникающих в сфере налоговых отношений и затрагивающих общие вопросы применения налогового законодательства»^ согласно которому «отношения между налоговыми инспекциями и налогоплательщиками, складывающиеся в связи с осуществлением налоговыми инспекциями контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, гражданско-правовыми не являются».

В то же время, согласно п. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ, к налоговым и другим финансовым отношениям гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Институты же реорганизации и правопреемства всех видов традиционно выступали именно гражданско-правовыми.

Административному праву, а тем более налоговому, положения правопреемства не известны. Наоборот, вся система законодательства, основанного на властном подчинении одних участников отношений другим, изначально исходит из того, что, по общему правилу, административное правопреемство невозможно. Именно поэтому при реорганизации юридического лица вновь требуется получение лицензий, сертификатов и т. д. Административное правопреемство возможно только в силу прямого указания закона.

Следовательно, нормы гражданского законодательства к правопреемству налоговых обязанностей, т. е. к налоговым отношениям, неприменимы.

Интересно отметить, что само налоговое ведомство прямо подтверждало в своих разъяснениях вышеуказанный тезис. Так, согласно п. 11 письма Госналогслужбы РФ от 5 марта 1994 г. № ВГ-6-14/72 «Об отдельных вопросах применения мер ответственности за нарушения налогового законодательства», было установлено, что в соответствии с гражданским законодательством при преобразовании одного предприятия в другое к вновь возникшему предприятию переходят только имущественные права и обязанности прежнего предприятия. Так как налоговые отношения не относятся к имущественным, применение штрафных санкций за нарушения «старого» предприятия не является правомерным.

Однако позже Госналогслужба РФ письмом от 11 июля 1995 г. № ВГ-6-01/378 вышеуказанный пункт отменила как противоречащий Указу Президента РФ от 1 июля 1992 г. № 721 «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий, добровольных объединений государственных предприятий в акционерные общества». В то же время вопрос об объеме налогового правопреемства в отношении предприятий, реорганизованных не в порядке приватизации, налоговое ведомство так и не стало разрешать.

Во-вторых, в соответствии с п. 1 ст. 11 Закона об основах налоговой системы обязанности налогоплательщика возникают при наличии у него объекта налогообложения. Очевидно, что после реорганизации возникает новый налогоплательщик, который, естественно, не может отвечать за правонарушение, допущенное прежним налогоплательщиком.

Основанием для привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности является налоговое правонарушение, которое носит сугубо личный характер. Поскольку правопреемник во временном аспекте возникает позже, чем совершено налоговое правонарушение, то нет и оснований для привлечения его к налоговой ответственности.

В соответствии со ст. 13 Закона об основах налоговой системы налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, несет ответственность только в случаях, установленных законом. Однако действующим налоговым законодательством не предусмотрена возможность перехода или правопреемства налоговой ответственности.

Однако, как уже неоднократно случалось в последнее время, окончательную точку в споре с налоговыми органами поставил Высший Арбитражный Суд РФ. Так, в своем письме от 28 августа 1995 г. № С1-7/ОП-506 «Об отдельных рекомендациях, принятых на совещаниях по судебно-арбитражной практике» Высший Арбитражный Суд РФ разъяснил, что если налогоплательщик выполнил и может документально доказать все формальные процедуры уведомления налоговых органов о предстоящей реорганизации, то переход налоговой ответственности к правопреемнику юридического лица невозможен. Однако следует отметить, что, если налогоплательщик или иное обязанное лицо было привлечено к ответственности за налоговое нарушение до его реорганизации, обязанность по уплате причитающихся сумм недоимок, штрафов и иных санкций возлагается на преемника налогоплательщика. То есть считается, что имущество реорганизованного предприятия уже было обременено обязательствами перед бюджетом по уплате недоимок и финансовых санкций, и эти обязательства наравне с обязательствами перед другими кредиторами должны быть включены в разделительный баланс или передаточный акт.

Если налоговый орган, несмотря на сообщение о ликвидации, до окончания процесса реорганизации и составления разделительного баланса (передаточного акта) не выявил оставшиеся у реорганизуемого юридического лица недоимки, к вновь созданному юридическому лицу впоследствии не может применяться ответственность за нарушения налогового законодательства, допущенные реорганизованным юридическим лицом и выявленные после образования нового юридического лица.

Однако в этом случае сумма недоимки может быть взыскана, поскольку она представляет собой задолженность перед государством, независимо от того, была ли эта задолженность выявлена на момент реорганизации.

Вышеназванное положение стало руководящим при рассмотрении споров данной категории.

Так, в Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 22 октября 1996 г. № 2872/95 было указано, что, если санкции были наложены на предприятие до реорганизации, они превращаются в его долг, обременяющий его имущество. Этот долг являлся пассивом предприятия, который в общем составе имущества переходит к правопреемнику.

В другом случае Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ рассмотрел спор между двумя предприятиями, одно из которых (истец) было реорганизовано путем выделения из его состава структурной единицы (ответчик), которой по разделительному балансу было передано 60% имущества. После документальной проверки с истца были взысканы недоимки и финансовые санкции, с которыми он в судебном порядке захотел «поделиться» с ответчиком. В этом случае Президиум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем Постановлении от 19 ноября 1996 г. № 8471/95 указал, что выявление недоимки и установление ее точного размера после реорганизации не препятствует взысканию задолженности с реорганизованного юридического лица, которое, в свою очередь, вправе в порядке регресса предъявить соответствующие требования вновь образованному обществу. Данное положение подтверждается анализом п. 3 ст. 60 Гражданского кодекса РФ, согласно которому, если разделительный баланс не дает возможности определить правопреемника реорганизованного юридического лица, вновь возникшие юридические лица несут солидарную ответственность по обязательствам реорганизованного юридического лица перед его кредиторами.

В данном случае задолженность в виде недоимки образовалась в результате деятельности юридического лица до его реорганизации. В то же время разделительный баланс свидетельствует о различном подходе к распределению между организациями имущества в зависимости от того, относится оно к основным или оборотным средствам. Именно поэтому сумма недоимки должна, быть разделена поровну между реорганизованным и вновь созданным предприятиями. Что касается убытков от уплаты штрафов и пени, то оснований для их распределения между реорганизованным и выделенным предприятиями не имеется.

Однако в нормативном порядке вопрос о преемстве налоговой ответственности до сих пор не решен. В этой связи можно только согласиться с теми специалистами, которые, признавая невозможность перехода налоговых обязательств в порядке правопреемства на основе норм гражданского законодательства, тем не менее, считают, что с точки зрения интересов бюджета взыскание неуплаченных налогов с правопреемников возможно, если это будет установлено в специальном налоговом законе.

**3. Уголовная ответственность за совершение преступлений в сфере налогообложения: проблема квалификации составов.**

Уже более полутора лет, с 1996 года действует новый Уголовный кодекс РФ (УК РФ). Статьей 199 Кодекса предусмотрена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций. Согласно этой статье, уклонение от уплаты налогов, совершенное в крупном размере, как уголовное преступление содержит в себе два юридически самостоятельных состава:

— включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах;

— сокрытие других объектов налогообложения. Однако для последнего состава характерно то, что проблема его квалификации «перекочевала» из УК РСФСР, действовавшего до 1 января 1997 года, в ст. 162"2 которого также была предусмотрена уголовная ответственность за сокрытие доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения. Суть проблемы заключается в том, что до сих пор в уголовном законодательстве отсутствует нормативно закрепленное определение такого состава преступления, как сокрытие. Нет единого мнения по этому вопросу и в судебной практике.

Представляется, что данное обстоятельство является препятствием для правильного и единообразного применения уголовного закона, что приводит к неоднозначным действиям правоприменительных органов. Кроме того, Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов», которого с таким нетерпением ждали судьи и адвокаты на местах, так и не ответило на многие вопросы, возникающие по этому поводу.

В этой связи хотелось бы, не рассматривая подробно субъективную сторону налоговых преступлений, проанализировать объективную сторону действий по сокрытию объектов налогообложения. Думается, что такой анализ следует осуществлять не только с использованием уголовно-правовых категорий, но и с использованием положений налогового законодательства, практики его применения, а также с учетом порядка ведения налогового и бухгалтерского учетов, исчисления и уплаты налогов.

1. Необходимо отметить, что в налоговом законодательстве дефиниция «сокрытие» нормативно не определена. В то же время более ста нормативных актов по налогообложению так или иначе регулируют порядок применения финансовых санкций за сокрытие дохода (прибыли) или иных объектов налогообложения.

Сам же термин «сокрытие» при квалификации налоговых правонарушений используется дважды. Так, в соответствии с подл. «а» п. 1 ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, несет ответственность в виде взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы. Таким образом, нормой подл. «а» п. 1 ст. 13 Закона фактически установлено четыре самостоятельных состава налоговых правонарушений:

— сокрытие дохода (прибыли);

— занижение дохода (прибыли);

— сокрытие иного объекта налогообложения;

— неучет иного объекта налогообложения.

В этих случаях при нарушении порядка исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций, а также подоходного налога с физических лиц применяется ответственность за сокрытие или занижение дохода (прибыли). В то же время при нарушении порядка исчисления и уплаты в бюджет всех иных налогов применяется ответственность за сокрытие или неучет объектов налогообложения. Данный вывод основан на том, что все другие виды налоговых платежей, кроме налога на прибыль и подоходного налога, не содержат в своей структуре таких элементов, как «доход» или «прибыль». Кроме того, у каждого налога есть свой самостоятельный объект обложения, который устанавливается законодательным актом, регулирующим взимание конкретного налога (ст. 5 и п. 2 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»).

Вместе с тем, если для целей применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства термины «сокрытие», «занижение», «неучет» являются практически равнозначными, то при применении уголовного закона необходимо учитывать, что уголовная ответственность по ст. 199 УК РФ предусмотрена только за сокрытие иных (кроме дохода или прибыли) объектов налогообложения.

В этой связи возникает вопрос: можно ли вообще отождествлять объективную сторону сокрытия в уголовном и налоговом праве? Кроме того, некоторые считают, что сокрытие для целей применения уголовной ответственности и для целей применения финансовой ответственности — это разные явления. Однако представляется, что такая точка зрения ошибочна. Правовое регулирование взимания налоговых платежей и обеспечения налоговой дисциплины осуществляется не уголовным, а финансовым законодательством. Поэтому и финансовая ответственность за налоговые правонарушения является своего рода первичным звеном при квалификации действий лица с уголовно-правовой точки зрения. Во всяком случае, невозможно представить ситуацию, когда бы преступление было, а налоговое правонарушение отсутствовало. Именно поэтому составы налоговых правонарушений необходимо непосредственно учитывать при рассмотрении вопроса об уголовной квалификации деяния.

Таким образом, из комплексного анализа норм налогового и уголовного законодательства можно сделать следующие выводы:

а) уголовная ответственность за уклонение от уплаты налога на прибыль должна применяться только за совершение таких действий, как включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах,

б) уголовная ответственность за уклонение от уплаты иных налогов должна применяться только тогда, когда это уклонение осуществляется путем сокрытия объектов обложения по этим налогам;

в) уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов путем неучета иного объекта налогообложения, при отсутствии признаков сокрытия этого объекта, не влечет за собой применения мер уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ.

2. Необходимо специально отметить, что уклонение от уплаты налога на прибыль путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах практически осуществляется посредством:

а) занижения выручки от реализации продукции (работ, услуг);

б) завышения расходов.

Это обусловлено тем, что сама налогооблагаемая прибыль определяется по формуле: выручка минус затраты. Так, согласно п. 1 ст. 2 Закона РФ «О налоге на прибыль предприятий и организаций», объектом обложения налогом является валовая прибыль предприятия, уменьшенная (увеличенная) в соответствии с этим законом, т. е. прибыль, показываемая по строке 6 «Расчета налога от фактической прибыли» (Приложение № 4 к Инструкции Госналогслужбы РФ «О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций» от 10 августа 1995 г. № 37, в редакции от 18 марта 1997 г.).

Включение в бухгалтерские документы искаженных данных в части доходов может выражаться в неотражении полученной выручки и внереализационных доходов по соответствующим счетам бухгалтерского учета (по кредиту счетов 46, 47, 48, 80) в главной книге предприятия (оборотном балансе) или в иных синтетических регистрах (журналы-ордера, ведомости учета реализации и т. д.). Причем сам факт бухгалтерского неотражения данных показателей должен быть совершен умышленно, а последствием этого должна выступить недоплата по налогу на прибыль. Искажение данных о расходах происходит в результате составления фиктивных документов (накладных, квитанций, чеков и т. д.) о расходах предприятия при их реальном отсутствии, искажении фактических совокупных показателей, связанных с доходами и расходами и т. д. Однако неправильный расчет суммы налога при правильно отраженных доходах и расходах не образует состава преступления по ст. 199 УК РФ. Например, неправильное применение льгот по налогу на прибыль не является сокрытием прибыли. В этом случае взыскиваются недоимка и пеня (письмо Госналогслужбы РФ и Минфина РФ от 1 октября 1992 г. № ИЛ-6-01/331, № 04-01-09).

Кроме того, при квалификации деяний лица особое значение будет иметь бухгалтерский характер документов, в которые включаются искаженные данные, поскольку в ряде случаев при исчислении налога на прибыль применяются сугубо учетно-налоговые, а не бухгалтерские регистры и документы. Необходимо учитывать, что современное налоговое производство (исчисление и уплата налогов) во многих случаях уже давно строится не на бухгалтерском, а на так называемом налоговом учете. Необходимо также отметить, что некоторые объекты налогообложения вообще не учитываются в составе бухгалтерской документации. В частности, несоставление специального расчета по налогу на прибыль при реализации продукции по цене не выше себестоимости никак не связано с бухгалтерским учетом предприятия, поскольку доначисление выручки (налоговый дисконт) и соответственно налога в этом случае осуществляется исключительно для целей налогообложения без каких-либо бухгалтерских проводок.

В этой связи нельзя согласиться с мнением профессора А. Э. Жалинского, который полагает, что «...искаженные данные считаются включенными в бухгалтерские документы, если последние подготовлены к представлению в налоговые органы...» Дело в том, что в налоговые органы до 26 ноября 1996 года сдавались отнюдь не все бухгалтерские документы предприятия, состав которых достаточно широк, а только определенные отчетные документы (баланс, отчет о финансовых результатах). Однако с 26 ноября 1996 года, т. е. с момента вступления в силу Закона РФ «О бухгалтерском учете», даже эти документы представляются в органы статистики. Представление бухгалтерских отчетов в налоговые органы Законом РФ «О бухгалтерском учете» не предусмотрено.

3. Как было указано выше, ст. 162"2 УК РСФСР предусматривала уголовную ответственность только за сокрытие дохода (прибыли). Вместе с тем в правоприменительной практике и научной литературе сложилось мнение о равнозначности «сокрытия» и «занижения». Так, занижение прибыли очень часто стало рассматриваться как «...сокрытие части полученной прибыли (дохода)». Представляется, что подобная точка зрения не обоснована, поскольку она не учитывает всю специфику формирования и исполнения налогового обязательства. Однако в связи с тем, что по налогу на прибыль с 1 января 1997 года в ст. 199 УК РФ при квалификации уголовно наказуемого деяния применяется конструкция «включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах», представляется, что при уклонении от уплаты этого налога разграничение «сокрытия» и «занижения» свою актуальность потеряло.

В то же время в настоящий момент складывается аналогичная спорная ситуация при разграничении «сокрытия» и «неучета» объектов налогообложения по другим видам налогов.

**4. Сокрытие объекта налогообложения и его неучет — нарушения различные.**

Сокрытием объекта налогообложения необходимо считать неотражение (полностью или частично) в бухгалтерском и налоговом учетах предприятия объектов и иных обстоятельств, с наличием которых законодательство связывает возникновение обязанностей налогоплательщика исчислять и уплачивать налог (ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»). Как указано в п. 9 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8, сокрытие объектов налогообложения может выражаться как во включении в бухгалтерские документы и налоговую отчетность заведомо искаженных сведений, относящихся к этим объектам, так и в умышленном представлении в налоговые органы отчетной документации о таких объектах. Однако, развивая данное положение, необходимо учитывать следующее.

В. И. Даль так определяет сокрытие: прятать от других, никому не показывать, таить, умолчать о чем-либо, не оглашать, не обнаруживать, не выдавать и т. д. В этой связи представляется, что сокрытие вообще невозможно обнаружить при документальной проверке отдельно взятого предприятия (объект-то именно сокрыт), а само налоговое правонарушение вскрывается путем сопоставления данных, полученных от других предприятий и банков через осуществление встречных проверок или с широким использованием оперативных данных.

Данный вывод можно обосновать тем, что по отношению к документации факты хозяйственной деятельности (сделки, операции, отгрузки, имущество и т. д.) являются первичными, поэтому изначально существует какой-либо финансово-хозяйственный факт, а уже потом он должен найти свое отражение в учете, причем или в налоговом, или в бухгалтерском. В то же время для возникновения обязанностей по уплате налога достаточное значение имеет не «бумага», а юридический факт, вызывающий необходимость исчислить и уплатить налог, т. е. объект налогообложения. Если же факты есть, а их соответствующего отражения нет, то формальная часть состава сокрытия налицо.

Иными словами, основным признаком сокрытия является полное отсутствие в учете предприятия первичных документальных данных о тех или иных объектах налогообложения. То есть предприятие, фактически обладая объектом налогообложения, не показывает его ни в своих первичных документах, ни в бухгалтерских и учетно-налоговых регистрах, т. е. исключается сама возможность обнаружения и фиксации этого объекта.

Необходимо помнить, что формирование практически всех объектов налогообложения осуществляется в определенной последовательности и в установленных законом временных рамках: месяц, квартал, полугодие, год и т. д. Кроме того, в течение определенного периода времени в учете организации происходит фиксация и накопление тех или иных фактов хозяйственной деятельности, которые по окончании налогового периода попадают в налоговый расчет (декларацию) в виде конечного и итогового объекта налогообложения, и уже на его основе определяется сумма налога, подлежащая взносу в бюджет. Таким образом, формирование объекта налогообложения осуществляется в три этапа по следующей схеме: хозяйственный факт — фиксация и обобщение фактов (бухгалтерский или налоговый учет) — налоговый расчет (подведение итога).

Именно неотражение фактов, формирующих объект налогообложения, есть сокрытие объекта налогообложения, которое происходит непосредственно в учетном процессе предприятия на первичном уровне, так как налогоплательщиком не выполняется основная его налоговая обязанность — вести бухгалтерский учет (п. 1 ст. 11 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»).

Учитывая вышеизложенное, по нашему мнению, нельзя согласиться с разъяснением Высшего Арбитражного Суда РФ Смоленскому областному арбитражному суду от 10 марта 1994 г. № ОЩ-7/ОП-142, которое в правоприменительной практике на местах имело огромный резонанс. В соответствии с этим разъяснением «...под сокрытием понимается невнесение в отчетные документы соответствующих сведений...». Однако многие объекты налогообложения, отражаемые в отчетно-налоговых данных предприятия, являются обобщающими показателями каких-либо результатов его деятельности, и на основе только налоговой отчетности во многих случаях квалификацию налогового деликта дать просто невозможно. Невключение в отчетные данные может произойти по целому ряду причин: частичное неотражение выручки, имущества и иных финансовых показателей, неправильное применение льгот, завышение затрат или налогов, идущих в уменьшение налогового обязательства (например, по НДС), счетная ошибка, описка и т.д.

Следовательно, само искажение отчетно-налоговых данных говорит лишь о факте налогового правонарушения (как правило, о неучете объекта налогообложения или его элементов). Однако квалификацию данного правонарушения окончательно можно произвести только тогда, когда выяснены все условия нарушения, что невозможно без использования данных первичного бухгалтерского и налогового учетов предприятия. Если встать на точку зрения вышеуказанного разъяснения, то любое искажение отчетных данных можно квалифицировать как сокрытие, а правонарушение в виде «неучета» вообще теряет смысл.

Иными словами, для обоснования объективной стороны сокрытия объекта налогообложения правоохранительным органам необходимо доказать: во-первых, что у предприятия имелся тот или иной объект налогообложения; во-вторых, факт отсутствия данных об этом объекте в первичной учетной документации организации; в-третьих, недопоступление сумм налогов в бюджет (признак материального состава).

На практике сокрытие может выглядеть как неотражение полученной выручки путем неоприходования наличных денег, поступивших в кассу предприятия (работа за «черную наличку»), неоприходование в качестве выручки товара, поступившего по бартеру, неотражение основных фондов, полученных безвозмездно от другого предприятия, а также неотражение в качестве выручки средств, которые перечислены по поручению фирмы ее контрагенту, но со счета предприятия-дебитора в порядке возложения обязательства на третье лицо, уступки права требования или перевода долга. В указанных случаях происходит сокрытие объектов налогообложения по налогу на добавленную стоимость, по акцизам, по налогу на пользователей автомобильных дорог и т. д.

Кроме того, неоприходование полученных товарно-материальных ценностей в учете предприятия влечет за собой сокрытие объекта налогообложения по налогу на имущество.

Интересно отметить, что в ряде случаев в качестве сокрытия объектов налогообложения налоговые органы квалифицируют действия предприятий при их отказе встать на налоговый учет в налоговых органах. Так, в п. 5 Инструкции Госналогслужбы РФ от 27 мая 1992 г. № 13 «О налогообложении прибыли и доходов иностранных юридических лиц» (утратила силу в связи с изданием Инструкции Госналогслужбы РФ от 14 мая 1993 г. № 20) предусматривалось, что отсутствие регистрации в налоговом органе иностранного юридического лица, осуществляющего деятельность в России через постоянное представительство, рассматривается как сокрытие дохода с целью уклонения от налогообложения.

5. Неучетом объекта налогообложения следует считать те случаи, когда сами объекты налогообложения в бухгалтерском или налоговом учете предприятия так или иначе отражены, но с нарушением установленного порядка. То есть либо расчет объекта, либо расчет налогооблагаемой базы (в настоящий момент это почти непринципиально) осуществлен неправильно, и это нашло свое отражение в налоговой декларации, представленной в налоговую инспекцию.

Кроме того, для неучета свойственно верное отражение в учете одних элементов объекта налогообложения и неверное определение других элементов этого же объекта. Неучет объекта налогообложения легко выявляется по результатам документальной проверки.

Иными словами, неучет происходит там, где при отражении в документации предприятия фактов, касающихся формирования объекта налогообложения, учет этого объекта и определение его конечного итога в расчетах или налоговой отчетности осуществлены неверно. То есть если недоплата вызвана тем, что объект налогообложения искажен, налицо неучет объекта налогообложения.

В частности, это происходит тогда, когда выручка предприятия отражается не по кредиту счета 46, а по кредиту счета 76 или 79, что влечет за собой невключение данной суммы в расчет налога на добавленную стоимость, налога на пользователей автомобильных дорог и некоторых местных налогов. Иногда предприятия не включают в оборот, облагаемый НДС, суммы, полученные в порядке предоплаты, что также является неучетом объекта налогообложения (см. Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 16 ноября 1994 г. № 7330/95)^.

Кроме того, в случае когда предприятия при расчете НДС допускают пересписание НДС, отражаемого по дебету счета 68, также создается неучет объекта налогообложения по этому налогу — добавленной стоимости (см., в частности, Постановления Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 марта 1996 г. № 3917/95, от 23 июля 1996 г. № 7034/95, от 17 сентября 1996 г. № 619/96), если данное нарушение допущено до вступления в силу Федерального закона от 25 апреля 1995 г. № 63-ФЗ (см. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ «Обзор практики применения законодательства о налоге на добавленную стоимость» от 10 декабря 1996 г. № 9).

По другому делу Высший Арбитражный Суд РФ прямо указал, что для целей налогообложения учет объектов ведется в налоговых декларациях и расчетах по конкретному виду налога, поэтому неправильное отражение его в этих отчетно-налоговых документах есть неучет объектов налогообложения (см. постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 26 марта 1996 г. № 3917/95).

Часто предприятия при расчете среднегодовой стоимости имущества неправильно рассчитывают стоимость оприходованных товарно-материальных ценностей, что также вызывает неучет объекта обложения по налогу на имущество предприятий.

Иногда в налоговом производстве возникают ситуации, когда при существующей недоимке неучет (а тем более сокрытие) объекта налогообложения отсутствует. В частности, это происходит в том случае, когда предприятие неправильно рассчитывает сумму НДС, подлежащего взносу в бюджет, но без занижения оборотов по реализации и добавленной стоимости. Кроме того, недоплата налога в результате неправильного применения налоговой ставки не является неучетом объекта налогообложения (см. Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 сентября 1996 г. №367/96)».

Иными словами, неучет от сокрытия отличается тем, что в первом случае объекты налогообложения так или иначе отражены и зафиксированы в учете и отчетности предприятия, однако сумма налога из-за искажения объекта налогообложения (допущенного по тем или иным причинам) рассчитана неверно. В этом случае к предприятию и его руководству должны применяться меры административной и финансовой ответственности, но не меры уголовного преследования.

6. Сложным до настоящего времени оставался вопрос о моменте окончания преступления по сокрытию объектов налогообложения. Так, в литературе неоднократно высказывалось мнение, что преступление по ст. 199 УК РФ считается оконченным в момент совершения действий, образующих уклонение от уплаты налогов, т. е. включение в бухгалтерские документы, представляемые в налоговые органы, заведомо искаженных данных. С этой точкой зрения абсолютно обоснованно не согласился Пленум Верховного Суда РФ, указав в п. 5 своего Постановления от 4 июля 1997 г. № 8, что преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК РФ, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Представляется, что данная позиция обусловлена следующими обстоятельствами.

Согласно примечанию к ст. 199 УК РФ, уклонение от уплаты налогов признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченного налога, превышает одну тысячу минимальных размеров оплаты труда. Однако налоги становятся неуплаченными только в момент истечения срока их уплаты. В то же время до наступления срока уплаты налога можно вести речь о приготовлении или покушении на уклонение от уплаты налогов. Ведь формирование практически всех объектов налогообложения, как было указано выше, осуществляется в течение определенного срока (налоговый период), в рамках которого происходит фиксация и накопление тех или иных фактов хозяйственной деятельности, которые по окончании этого периода попадают в налоговый расчет в виде итогового объекта налогообложения. Однако до наступления срока платежа предприятие может исправить допущенные нарушения и уплатить налог правильно без ущерба для бюджета.

Кроме того, нельзя считать уклонением от уплаты налогов случаи, когда предприятие по тем или иным причинам вместе с недоплатой имеет и переплату налогов. Например, в случае, если предприятие занизило выручку, но одновременно занизило и затраты (или не воспользовалось льготой), необходимо определять действительную сумму недоимки с учетом переплаты.

В заключение хотелось бы особо отметить, что в соответствии со ст. 199 УК РФ уголовная ответственность наступает не за любой факт недоплаты налога в бюджет, а только в случае, когда эта недоплата возникла в результате сокрытия объектов налогообложения, которое должно быть доказано в установленном законом порядке.

**Заключение.**

Следует знать: Незнание закона не освобождает от ответственности, но лишает всех прав.

**Список литературы.**

1. Петрова Г. В. Ответственность за нарушение налогового законодательства. М. 1995.

2. Мосин Е. Ф. Административная ответственность за правонарушения в сфере бизнеса. М. 1998.

3. Проскуров В. С. Виды ответственности за нарушение налогового законодательства. М. 1996.

4. Лапач Л. В., Шепелева Л. Ю., Шимбарева Н. В. Судебно-арбитражная практика. М. 1997.

5. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Попов О. Н., Зарипов В. М. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания. М. 1997.

6. Компьютерные базы данных. Правовая система "Гарант".

7. Основы налогового права. Под ред. С. Пепеляева. М. 1995.

8. Бойков О. Рассмотрение арбитражными судами налоговых споров. М. 1996.

1. [1] Кролис Л. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства. [↑](#footnote-ref-1)
2. [2] Старилов Ю. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. [↑](#footnote-ref-2)
3. [3] Хаменушко И. О правовой природе финансовых санкций. [↑](#footnote-ref-3)