## НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

### **1.1. Понятие налогового правонарушения**

***Налоговым правонарушением*** признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

В Налоговом кодексе РФ (ст. 108) сформулированы общие принципы привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а именно:

* *Определенности* – никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Иначе, этот принцип предусматривает определение в Законе конкретных признаков деяний, которые рассматриваются в качестве налоговых правонарушений.
* *Однократности* – никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.
* *Презумпции невиновности* – лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. В соответствии с НК РФ обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении возлагается на налоговые органы. Все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу.

Вместе с тем при установлении мер ответственности за нарушение налогового законодательства должны соблюдаться следующие конституционные требования:

* *требование соразмерности* – наказание за налоговое правонарушение должно быть соразмерно содеянному с учетом формы и размера вреда;
* *требование справедливости* – дифференцированное установление санкций с учетом характера правонарушения, степени его общественной опасности;
* *требование индивидуализации –* меры ответственности за налоговое правонарушение должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание;
* *требование нерепрессивности –* в правовом государстве право есть не средство принуждения и подавления личности через репрессии, а механизм координации различных общественных интересов[[1]](#footnote-1).

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

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

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

4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Так, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли *три года* (срок давности).

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

### **1.2. Формы вины при совершении налогового правонарушения**

Вина характеризуется двумя аспектами: интеллектуальным и волевым. Данное сочетание образует конкретные формы вины. В этой связи налоговое правонарушение может быть совершено *умышленно* или *по неосторожности*.

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

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

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

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

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

1) Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Данные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. В этом случае лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

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

Налоговый кодекс содержит перечень *обстоятельств, смягчающих ответственность* за совершение налогового правонарушения, который не является исчерпывающим. Любые обстоятельства могут быть признаны судом или налоговым органом в качестве смягчающих ответственность. Тем не менее, НК РФ устанавливает два случая, в которых налоговая ответственность должна быть обязательно смягчена, к ним относятся:

1. совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
2. совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

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

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

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

### **1.3. Виды налоговых правонарушений и налоговые санкции**

Выполнение обязанности платить законно установленные налоги и сборы обеспечивается мерами принуждения.

***Нарушение законодательства о налогах и сборах*** – противоправное, виновное действие (бездействие), которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которые установлена юридическая ответственность.

Меры административной ответственности за нарушение налогового законодательства – налоговые санкции – установлены в главе 16 Налогового кодекса РФ (табл. 1.1).

**Налоговые санкции**

| Вид налогового правонарушения | Налоговая санкция | Статья НК РФ |
| --- | --- | --- |
| Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п.2 ст. 116 НК РФ | 10 тысяч рублей | 116.1 |
| Нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 календарных дней | 10 процентов от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей | 116.2 |
| Нарушение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии счета в каком-либо банке | 5 000 рублей | 118 |
| Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода | 10 000 рублей | 120.1 |
| Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода | 30 000 рублей | 120.2 |
| Грубые нарушения организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если они повлекли занижение налоговой базы | 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее  40 000 рублей | 120.3 |
| Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия) | 20% от неуплаченной сумм налога (сбора) | 122.1 |
| Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия), совершенные умышленно | 40% от неуплаченных сумм налога | 122.3 |
| Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов или иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах | 200 руб. за каждый непредставленный документ | 126.1 |

*\* Под грубым нарушением правил учета доходов расходов и объектов понимается отсутствие первичных документов, регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика*

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

### **1.4. Административные правонарушения в области налогов и сборов**

***Административным правонарушением*** признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое законодательством РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

Административной ответственности подлежат должностные лица в случае совершения ими административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

Под должностным лицом согласно ст. 2.4. КоАП следует понимать лицо:

* постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;
* выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Так, например, законные представители организации привлекаются к административной ответственности в виде штрафа за административные правонарушения в области налогов и сборов на основании ст. 15.3-15.9, 15.11 КоАП РФ (табл. 1.2).

Следует отметить, что административная ответственность, установленная в отношении должностных лиц в ст.15.4-15.9, 15.11 КоАП не применяется к лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Таблица 1.2. Административные правонарушения в области налогов и сборов в соответствии с КоАП РФ

| Вид административного правонарушение (статья КоАП) | Штраф |
| --- | --- |
| Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда (ст.15.3.1) | на должностных лиц 500-1000 руб. |
| Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда (ст.15.3.2) | на должностных лиц 2000-3000 руб. |
| Нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст.15.4) | на должностных лиц 1000-2000 руб. |
| Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета (ст.15.5) | на должностных лиц 300-500 руб. |
| Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде (ст.15.6.1) | на граждан  100-300 руб.,  на должностных лиц 300-500 руб. |
| Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде (ст.15.6.2) | 500-1000 руб. |
| Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда (ст.15.7.1) | на должностных лиц 1000-2000 руб. |
| Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица (ст.15.7.2) | на должностных лиц 2000-3000 руб. |
| Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд) (ст.15.8) | на должностных лиц 4000-5000 руб. |
| Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам (ст.15.9) | на должностных лиц 2000-3000 руб. |
| Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов (ст.5.11) | на должностных лиц 2000-3000 руб. |
| *Под грубым нарушением правил ведения бухучета и представления бухгалтерской отчетности понимается:*   * *искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов* * *искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов* | |

Таким образом, лица, виновные в нарушении налогового законодательства привлекаются к административной и уголовной ответственности.

1. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г.Пепеляева. – М.: Юристъ, 2004. С.403. [↑](#footnote-ref-1)