

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра конституционного права
Направление подготовки 40.03.01 – Юриспруденция

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

 С.В. Чердаков

« 20 » 02 2020 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

на тему: Юридические аспекты налоговых правонарушений за неисполнение
обязанности по уплате налогов и сборов

Исполнитель

студент группы 621-уз62

20.02.2020



М. И. Басов

Руководитель

доцент, канд. юрид. наук

20.02.2020



С. В. Чердаков

Нормоконтроль

20.02.2020

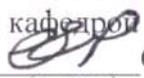


О. В. Громова

Благовещенск 2020

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра конституционного права

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой

С.В. Чердаков

(подпись)
« 26 » 09 2019 г.

ЗАДАНИЕ

К выпускной квалификационной работе студента Басос Марии Игоревны

1. Тема выпускной квалификационной работы: Юридические аспекты налоговых правонарушений за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

(утверждена приказом от 15.11.2019 г. № 2873-уч)

2. Срок сдачи студентом законченной работы: 10.02.2020.

3. Исходные данные к выпускной квалификационной работе: Конституция РФ, Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, специальная юридическая литература, правоприменительные акты.

4. Содержание выпускной квалификационной работы (перечень подлежащих разработке вопросов): юридическая характеристика налогового правонарушения; правовой анализ составов нарушений, предусмотренных за неуплату или неполную уплату налогов (сборов); актуальные проблемы привлечения к налоговой ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора).

5. Перечень материалов приложения: нет.

6. Консультанты по выпускной квалификационной работе (с указанием относящихся к ним разделов):

7. Дата выдачи задания: 26.09.2019 г.

Руководитель выпускной квалификационной работы: Чердаков Сергей Владимирович, доцент, к.ю.н.

Задание принял к исполнению: 26.09.2019 г.

РЕФЕРАТ

Бакалаврская работа содержит 55 с., 35 источников.

НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ, НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС, НЕУПЛАТА (НЕПОЛНАЯ УПЛАТА СУММ) НАЛОГОВ, КОНСТИТУЦИОННАЯ ОБЯЗАННОСТЬ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА, СУДЕБНАЯ ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ СТ.122 НК РФ

Налоги – являются важнейшим финансовым инструментом Российской Федерации. Налоговые правонарушения находятся на грани экономической и правовой сферы общественных отношений, определяя чрезвычайную актуальность исследования данного вопроса.

Объект исследования – налоговые правонарушения за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Предмет исследования – понятие, признаки и правовая природа налоговых правонарушений за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Цель исследования – изучить юридические аспекты налоговых правонарушений за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов, исследовать правоприменительную практику в сфере налоговых правонарушений за неуплату сумм налогов (сборов).

Для достижения поставленной цели использовались методы исследования: аналитическо-правовой, исторический, структурного анализа.

Результатом работы станут выводы об актуальных проблемах привлечения к налоговой ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора) в соответствии со ст.122 НК РФ по состоянию на сегодняшний день.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Юридическая характеристика налогового правонарушения	9
1.1 Понятие и признаки налогового правонарушения	9
1.2 Виды налоговых правонарушений в соответствии с законодательством	13
1.3 Правовая природа налоговых правонарушений	16
2 Правовой анализ составов нарушений, предусмотренных за неуплату или неполную уплату налогов (сборов)	22
2.1 Объективные признаки составов правонарушения, предусмотренного ст.122 Налогового кодекса РФ	22
2.2 Субъективные признаки составов правонарушения, предусмотренного ст.122 Налогового кодекса РФ	27
3 Актуальные проблемы привлечения к налоговой ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора)	35
Заключение	48
Библиографический список	51

ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ОБОЗНАЧЕНИЯ, СОКРАЩЕНИЯ

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации (упразднен Федеральным законом от 28.06.2014 № 186-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации» (вступил в силу 6 августа 2014 г.);

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации;

КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях;

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации;

Методические рекомендации – «Методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) (письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@);

НДС – налог на добавленную стоимость;

НДФЛ – налог на доходы физических лиц;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

ФНС России – Федеральная налоговая служба Российской Федерации;

УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации.

ВВЕДЕНИЕ

На сегодняшний день налоги в российской экономике являются одним из важнейших элементов системы государственных финансов.

В соответствии со ст.57 Конституции РФ каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги и сборы.

В соответствии со ст.23 Налогового кодекса Российской Федерации налогоплательщики обязаны уплачивать законно установленные налоги, встать на учет в налоговых органах и вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения. Перечень налогов, которые подлежат уплате, налоговые ставки, сроки уплаты и категории налогоплательщиков предусмотрены Налоговым кодексом.

Налоговое право – это отрасль права, регулирующая общественные отношения по установлению и взиманию налогов с юридических и физических лиц.

Содержащаяся в Налоговом кодексе дефиниция налога – прямо указывает на цель их взимания – финансовое обеспечение деятельности государства. В связи с чем, можно говорить о том, что функционирование государства во многом зависит от эффективности деятельности налоговых органов, которые занимают особое место в системе федеральных органов исполнительной власти в части обеспечения своевременности и полноты поступления в бюджет обязательных платежей¹.

Однако, не все налогоплательщики готовы добровольно уплачивать в полном объеме соответствующие суммы налогов и сборов в бюджет, пытаясь при этом также всячески оптимизировать и (или) минимизировать свои налоговые обязательства с целью получения налоговой экономии. Наиболее распространенным нарушением налогового законодательства является – отказ от уплаты сумм налогов и сборов. В соответствии со ст. 106 Налогового кодекса, на-

¹ Игнатъева С. В. Налоговые правонарушения, как основание для привлечения к налоговой ответственности // Вестник академии экономической безопасности МВД России. 2010. № 2. С. 45 - 48.

логовое правонарушение – это виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Важно отметить, что не все отрицательные деяния налогоплательщиков могут быть квалифицированы, как правонарушения, влекущие применение юридической ответственности. Необходимо отметить, что неуплата налога (недоимка) еще не является налоговым преступлением, так как она становится преступлением только тогда, когда налог не уплачен умышленно и не уплачен он в крупном размере².

Налоговые правонарушения находятся на грани экономической и правовой сферы общественных отношений. Данный факт определяет актуальность исследования данного вопроса.

Объект исследования – налоговые правонарушения за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Предмет исследования – понятие, признаки и правовая природа налоговых правонарушений за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Цель исследования – изучить юридические аспекты налоговых правонарушений за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов, исследовать правоприменительную практику в сфере налоговых правонарушений за неуплату сумм налогов (сборов).

Для достижения поставленной цели в работе решаются следующие задачи:

- 1) изучить понятие и признаки налогового правонарушения;
- 2) исследовать состав и правовую природу налоговых правонарушений;
- 3) проанализировать объективные и субъективные признаки составов правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ;
- 4) провести обзор и анализ судебной практики в части привлечения к налоговой ответственности за неуплату сумм налогов и сборов.

² Сидорова А.В. Налоговые правонарушения. порядок привлечения к налоговой ответственности // Таврический научный обозреватель. 2018. № 4-2. С. 115-125.

Методика исследования основана на системном подходе, применяемом к изучению всех аспектов налоговых правонарушений за неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

Использованы общенаучные методы, среди которых анализ, синтез, сравнение, обобщение, группировка и классификация.

Научная новизна:

1) проведен анализ судебной практики привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений налогоплательщиков, ответственность за совершение которых предусмотрена ст.122 Налогового кодекса;

2) выделены и проанализированы проблемы привлечения к налоговой ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора).

1 ЮРИДИЧЕСКАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ

1.1 Понятие и признаки налогового правонарушения

Налоговое правонарушение – нарушение норм законодательства о налогах и сборах.

Налоговое правонарушение — это виновно совершенное, противоправное деяние, заключающееся в действии или бездействии налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое установлена ответственность в соответствии с Налоговым Кодексом РФ.

Главной характеристикой налогового правонарушения является деяние. Деяние – это акт волевого поведения, который проявляется в действии, либо бездействии налогоплательщика. Действие – это активное невыполнение обязанности налогоплательщика, а бездействие, в свою очередь – пассивное невыполнение обязанности. Антиобщественность деяния определяет степень причинения вреда обществу и государству.

Принято выделять следующие элементы налогового правонарушения.

Объект налогового правонарушения – это общественные ценности, общественные блага, которым наносится вред соответствующим противоправным действием (бездействием) налогоплательщиков.

Объективная сторона налогового правонарушения – это противоправное действие (бездействие) налогоплательщиков, за которое нормами НК РФ установлена юридическая ответственность, а также их последствия и юридически значимая причинно-следственная связь между деянием и последствием. Объективная сторона налогового правонарушения фактически характеризует событие налогового правонарушения.

Субъективная сторона налогового правонарушения – фактически описывает вину правонарушителя. Вина может быть выражена в форме умысла или неосторожности.

Субъект налогового правонарушения – лицо, совершившее налоговое

правонарушение. К субъектам налогового правонарушения относятся: налогоплательщики, налоговые агенты, и лица, содействующее осуществлению мероприятий налогового контроля (эксперты, переводчики, специалисты). Лицо, совершившее налоговое правонарушение – является субъектом юридической ответственности.

Субъектом налоговых правонарушений может быть вменяемое, достигшее 16-летнего возраста физическое лицо, а также организация (юридическое лицо).

Необходимым и достаточным условием для квалификации деяния налогоплательщика, как налогового правонарушения – является наличие состава налогового правонарушения. Отсутствие одного из элементов состава налогового правонарушения - означает отсутствие состава в целом³.

В теории налогового права принято выделять следующие признаки налоговых правонарушений:

- противоправность - то есть нарушение норм законодательства. Противоправное деяние может быть выражено в форме действия или бездействия;

- виновность - отношение лица, совершившего налоговое правонарушение, к деянию и его последствиям. Данный признак является определяющим для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Выделяют две формы вины – умысел и неосторожность;

-наказуемость, то есть необходимость применения определенной санкции (наказания) к налогоплательщику за совершение противоправного деяния.

В некоторых источниках данный признак называют ответственностью.

Налоговым кодексом за неисполнение основной обязанности налогоплательщика предусмотрено применение налоговых санкций. В соответствии со ст. 114 НК РФ, налоговая санкция - мера ответственности за совершение налогового правонарушения, установленная в виде денежных взысканий (штрафов) главой 16 НК РФ.

³ Чиякина М.Г. Правовые особенности налоговых правонарушений // Вестник академии экономической безопасности МВД России. 2009. № 4. С. 116 - 120.

Принудительный характер изъятия части дохода граждан – является особенностью налогового права.

Необходимо отметить, что к ответственности за нарушение налогового законодательства могут быть привлечены как юридические, так и физические лица, достигшие возраста шестнадцати лет. К физическим лицам относятся в том числе и индивидуальные предприниматели.

При этом, необходимо отметить, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц (представителей), действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Кроме того, необходимо учитывать правовую позицию Конституционного суда РФ, приведенную в Постановлении КС РФ от 27 апреля 2001 года №7П⁴.

В данном Постановлении Суд отмечает, что наличие состава правонарушения является необходимым основанием для всех видов юридической ответственности, при этом признаки состава правонарушения, прежде всего в публично-правовой сфере, как и содержание конкретных составов правонарушений, должны согласовываться с конституционными принципами демократического правового государства, включая требование справедливости в его взаимоотношениях с физическими и юридическими лицами, как субъектами юридической ответственности.

Можно выделить следующие принципы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений:

1. Принцип персональной ответственности руководителя организации за нарушение налогового законодательства.

В соответствии с данным принципом - привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения - не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административ-

⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством. Данный принцип характеризует случаи, при которых налоговое правонарушение юридического лица сопряжено с фактом совершения административного правонарушения или уголовного преступления должностным лицом организации.

2. Презумпция невиновности налогоплательщика.

Презумпция невиновности - гарантия соблюдения принципа справедливости в случае привлечения налогоплательщика к ответственности.

Общеправовая презумпция невиновности закреплена в ст.49 Конституции РФ, в соответствии с которой каждый обвиняемый в преступлении считается невиновным, пока его виновность не будет доказана. В налоговом законодательстве презумпция невиновности установлена в п.6 ст.108 Налогового кодекса РФ. В соответствии с положениями вышеназванной статьи, каждый налогоплательщик, плательщик сбора или налоговый агент 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. Важно отметить, что главным условием при этом является наличие решения суда, вынесенного по иску налогового органа о взыскании налоговой санкции.

Налоговый кодекс регламентирует, что налогоплательщик не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении - возлагается на налоговые органы.

Неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика – толкуются в пользу налогоплательщика.

Кроме того, налогоплательщику дано право самостоятельно исправить ошибки, допущенные им при ведении учета объектов налогообложения и исчислении налога. При этом правовые последствия исправлений различаются в зависимости от момента их совершения.

Важно отметить, что презумпция невиновности налогоплательщика не может рассматриваться, как необоснованное препятствие налоговым органам в привлечении к налоговой ответственности налогоплательщиков, и прежде всего, направлена на защиту прав налогоплательщиков.

В.М. Малиновская считает, что предписания Налогового кодекса не препятствуют суду и налоговым органам, рассматривающим дело о налоговом правонарушении учесть при назначении налоговой санкции тот факт, что правонарушение совершено налогоплательщиком по неосторожности.

Налоговый кодекс содержит перечень обстоятельств, исключających вину налогоплательщика, среди которых:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных (непреодолимых) обстоятельств;

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;

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных указаний и разъяснений, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции.

1.2 Виды налоговых правонарушений в соответствии с законодательством

Сфера налоговых правоотношений динамична в своем развитии. В связи с чем наблюдается постоянное обновление видов налоговых правонарушений.

Существует несколько подходов к классификации налоговых правонарушений в зависимости от их направленности⁵.

Налоговый кодекс является основным нормативно-правовым актом, рег-

⁵ Чернышев Д.А. Виды налоговых правонарушений с учетом классификации ФНС России // Ростовский научный журнал. 2018. № 12. С. 203-209.

ламентирующим вопросы налогообложения и применения мер ответственности за совершение налоговых правонарушений. В соответствии с главой 16 Налогового кодекса принято выделять следующие виды нарушений:

- нарушения, связанные с неисполнением обязанности налогоплательщика по ведению налогового учета (ст. 116 НК РФ);

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

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

- нарушения, связанные с воспрепятствованием налоговому администрированию (ст. 125-129.1 НК РФ).

Аналогичного подхода к классификации налоговых правонарушений придерживается И.И. Кучеров, выделяя при этом следующие группы:

- «нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по причине налогового учета (ст. 116 НК РФ);

- нарушения, связанные с нарушением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и представлением в налоговые органы деклараций; (ст. 119 – 120 НК РФ);

- нарушения, связанные с неисполнением обязанностей налогоплательщика в части уплаты, удержания или перечисления сумм налогов и сборов (ст. 122, 123 НК РФ);

- нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности налоговых органов (ст. 125, 126, 128, 129, 129.1 НК РФ)».

Объективно существующая дифференциация в проявлениях и последствиях противоправных действий (бездействий) в налоговой сфере повлекла их разделение на:

- налоговые преступления, за которые предусмотрена уголовная ответственность;

- налоговые правонарушения, влекущие административную ответствен-

ность⁶.

В зависимости от того, каким нормативно-правовым актом закреплена ответственность за совершение налоговых правонарушений, принято выделять следующие виды налоговых правонарушений:

- налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых установлена Налоговым Кодексом РФ;

- административные правонарушения в сфере налогообложения, ответственность за совершение которых установлена Кодексом об административных правонарушениях;

- уголовные преступления, ответственность за совершение которых установлена Уголовным Кодексом РФ.

В.А. Парыгина и А.А. Тадеев, классифицируя налоговые правонарушения, придерживаются аналогичного подхода, и в качестве основного классификационного признака выделяют – нормативно-правовые акты, которыми устанавливается ответственность за совершение тех или иных налоговых правонарушений.

Также, необходимо отметить, что выделяют так называемые специальные налоговые правонарушения, ответственность за совершение которых возлагается на банки (глава 18 НК РФ).

Учитывая негативные последствия совершения налоговых правонарушений, можно выделить следующие виды:

- налоговые правонарушения с материальным составом (признаются оконченными в момент наступления негативных последствий, например – нарушения, предусмотренные ст.122 НК РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)»);

- налоговые правонарушения с формальным составом (в данном случае негативные последствия – за пределами объективной стороны и не влияют на квалификацию налогового правонарушения, например – нарушения, предусмотренные ст.116 НК РФ «Нарушение срока постановки на учет в налоговом

⁶ Зыкова И.И. Налоговое правонарушение // Аллея науки. 2018. № 10 (26). С. 653-655.

органе». В зависимости от степени общественной опасности, налоговые правонарушения можно разделить на налоговые преступления и проступки. Выделяют два вида налоговых проступков:

– административные правонарушения в области налогов и сборов (регулируемые ст. 15.3-15.9, 15.11 КоАП РФ);

– и налоговые правонарушения (регулируемые гл.16 НК РФ)⁷.

Следовательно, можно сделать вывод о том, что налоговое правонарушение – в узком смысле – это деяния, ответственность за совершение которых устанавливается в соответствии с Налоговым Кодексом РФ.

В широком смысле данное понятие охватывает все виды нарушений налогового законодательства, включая налоговые преступления и административные правонарушения в области налогов и сборов.

1.3 Правовая природа налоговых правонарушений

Познанием правовой природы налоговых правонарушений и налоговой ответственности за их совершение, их существенных признаков, конструктивных особенностей занимаются как правоприменители, так и представители юридической науки.

Непрекращающаяся дискуссия прежде всего обусловлена тем, что в отечественном законодательстве закреплено понятие «налогового правонарушения», но при этом в Налоговом кодексе не используется термин «налоговая ответственность», не дано определение данного понятия, впрочем, как и иной юридической ответственности.

В настоящее время налоговое право рассматривается как подотрасль финансового права, которая стремится к обособлению и имеет самостоятельный институт юридической ответственности. При этом, уместно высказывание Д.А. Липинского о том, что наличие самостоятельного института юридической ответственности в структуре отрасли - дополнительный признак, подчеркивающий самостоятельность отрасли налогового права, что, в свою очередь, яв-

⁷ Пономарева Ю.С. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Достижения вузовской науки. 2017. № 1. С. 167-174.

ляется показателем ее сформированности и совершенства.

Так, в соответствии со ст. 2 НК РФ предмет налогового законодательства включает отношения, в том числе возникающие в процессе «привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения».

Правовые категории «налоговое правонарушение» и «налоговая ответственность» находятся в неразрывной причинно-следственной связи и взаимопосредовании.

Для наступления юридической ответственности, в том числе и за совершение налоговых правонарушений, необходимо соблюдение четырех условий:

- противоправность поведения;
- установление факта причинения вреда (ущерба);
- причинно-следственная связь между противоправным поведением и наступившим вредом (ущербом);
- вина нарушителя норм, закрепленных законодательно⁸.

В соответствии с положениями статьи 107 Налогового кодекса - лицами, подлежащими ответственности за совершение налоговых правонарушений – являются физические лица и организации. Конституционный Суд РФ обращает внимание, что наряду с гражданами РФ, иностранными гражданами и лицами без гражданства, под физическими лицами в соответствии с Налоговым кодексом понимаются также и индивидуальные предприниматели.

Налоговый кодекс не использует понятие «юридическое лицо». Однако, определяя организацию, как участника налоговых правоотношений, Кодекс уточняет, что это – российские и иностранные юридические лица (ст.11 НК РФ). При этом должностные лица организации не являются субъектами налоговой ответственности.

В соответствии с п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения с шестнадцатилетнего возраста. Совершение деяния, содержащего признаки налого-

⁸ Ваймер Е.В. Теоретическая модель «причина и следствие»: налоговое правонарушение и налоговая ответственность // Алтайский юридический вестник. 2018. № 4(20). С. 69-74.

вого правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста, является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 НК РФ). В Налоговом кодексе также не предусмотрена возможность привлечения к ответственности законных представителей несовершеннолетнего.

Вторым необходимым условием привлечения физического лица к ответственности является - вменяемость правонарушителя. Согласно подпункту 2 п. 1 ст. 111 НК РФ – отсутствие у физического лица в момент совершения налогового правонарушения способности отдавать себе отчет в своих действиях или руководить своими действиями является обстоятельством, исключающим вину физического лица.

Согласно положениям ст.111 НК РФ, обстоятельствами, исключающими вину налогоплательщика, являются:

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

- выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции;

- иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения содержатся в статье 108 Налогового кодекса:

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

- ответственность за совершение налогового правонарушения наступает в случае, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного Уголовным кодексом.

Д.А. Липинский отмечает, что НК РФ определяет налоговое правонарушение, как виновно совершенное деяние и следовательно, основания рассуждать о возможности привлечения к налоговой ответственности при отсутствии вины в действиях правонарушителя отсутствуют.

Аналогичный вывод сформулирован в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. №20-П, в котором закреплено положение о том, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежат доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика⁹.

Статья 112 Налогового кодекса определяет обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Таковыми признаются:

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

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

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

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Как было отмечено ранее, формами вины при совершении налогового правонарушения, согласно ст. 110 НК РФ являются – умысел или неосторожность. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно в случае, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вред-

⁹ Смагина А.Ю. Состав налогового правонарушения и порядок привлечения к ответственности // Таврический научный обозреватель. 2015. № 4(12). С. 115-125.

ных последствий.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности в случае, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия).

Налоговый кодекс, в сравнении с Уголовным кодексом, не выделяет легкомыслие в качестве разновидности вины, при котором нарушитель, может предвидеть возможность наступления вредных последствий своих действий, и без достаточных на то оснований самонадеянно рассчитывает на их предотвращение. Предположительно это обусловлено характером налоговых обязательств, основаниями их возникновения и прекращения.

Основным элементом степени общественной опасности налоговых правонарушений является – посягательство на публично-правовую обязанность налогоплательщиков уплачивать налоги и сборы, установленные Налоговым кодексом. Налоговый кодекс является не единственным источником, нормативно-закрепляющим ответственность за совершение налогового правонарушения. По мнению Ю.А. Крохиной, каждый вид нарушений законодательства о налогах и сборах регулируется самостоятельной отраслью права - финансовым, таможенным, административным или уголовным правом.

Правовая природа налоговых правонарушений является административной. Однако, в законодательстве РФ существуют две обособленные системы юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений – нормы КоАП РФ и нормы НК РФ. Факт наличия двух систем ответственности приводит к параллелизму законодательного регулирования, что в свою очередь существенно усложняет практику применения правовых норм.

Основа типологического сходства норм НК РФ и КоАП РФ - однородность объектов правонарушений, зафиксированных в составах противоправных деяний. Так, например - статья 126 НК РФ определяет порядок представления сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Статья 15.6 КоАП РФ, в свою очередь, определяет меры административной ответственности.

сти за непредставление сведений, необходимых для осуществления налоговых операций. Другим примером служат положения ст.15.5 КоАП РФ в части нарушения сроков представления сроков налоговой декларации, и положения ст.119, 119.1, 119.2 НК РФ - установленный порядок представления налоговой декларации. Несмотря на однородность объектов составов налоговых правонарушений, данные составы закреплены в различных кодифицирующих актах – в КоАП РФ и НК РФ¹⁰.

Основное отличие административно-наказуемых нарушений законодательства о налогах и сборах от налоговых правонарушений заключается в том, что субъектами административно-наказуемых нарушений – являются должностные лица организаций-налогоплательщиков (преимущественно), а субъектами налоговых правонарушений являются сами налогоплательщики, то есть физические лица, индивидуальные предприниматели, организации. Таким образом, налоговые правонарушения - форма противоправного поведения налогоплательщиков. Основными признаками налоговых правонарушений являются: противоправность, виновность, наказуемость (ответственность).

¹⁰ Пономарева Ю.С. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Достижения вузовской науки. 2017. № 1. С. 167-174.

2 ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ СОСТАВОВ НАРУШЕНИЙ, ПРЕДУСМОТРЕННЫХ ЗА НЕУПЛАТУ ИЛИ НЕПОЛНУЮ УПЛАТУ НАЛОГОВ (СБОРОВ)

2.1 Объективные признаки составов правонарушения, предусмотренного ст.122 Налогового кодекса РФ

Как отмечено ранее, состав налогового правонарушения – это совокупность признаков (элементов состава), установленных нормами НК РФ, которая позволяет квалифицировать противоправное деяние как налоговое правонарушение. Основными элементами состава налогового правонарушения выступают – объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона. Объект и объективная сторона налогового правонарушения выступают в качестве объективных признаков.

Объект налогового правонарушения – это блага, на которые непосредственно направлено правонарушение, и которым наносится ущерб в результате совершения противоправных деяний. Объектом правонарушения в первую очередь выступают общественные отношения, регулируемые и охраняемые правом¹¹.

В теории налогового права принято выделять:

- общий объект налогового правонарушения, который характеризует общую направленность той или иной группы правонарушений;
- родовой объект налогового правонарушения, который характерен только для некоторых видов правонарушений.

По мнению С.Г. Пепеляева, налоговая система страны – является общим объектом налоговых правонарушений. Позиция А.А. Тадеева, В.А. Парыгиной следующая: публичный правопорядок в сфере налогообложения, то есть урегулированные и защищенные налоговым законодательством общественные ценности и блага – является общим объектом налоговых правонарушений.

Что касается родовой объекта налогового правонарушения, неуплата

¹¹ Кучеров И.И. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление // Финансовое право. 2009. № 3. С. 19-28.

сумм налогов и сборов – это налоговое правонарушение, которое наносит ущерб непосредственно доходам бюджетной системы РФ. Непосредственный объект налогового правонарушения – это общественные отношения по взиманию соответствующих сумм налогов и сборов, регулируемых нормами НК РФ.

Обязанность по уплате налогов – конституционная обязанность налогоплательщиков, закрепленная практически во всех государствах. Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговые правонарушения дискредитируют не только права и интересы граждан, но и государства в целом.

Пункт 1 ст.122 НК РФ гласит: неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)¹².

Деяния, предусмотренные п.1 ст.122 НК РФ, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ - выражается в неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате законно установленных сумм налогов и сборов. Обязанность налогоплательщика является сложной по составу и представляет собой комплекс действий, включая: исчисление налоговой базы, исчисление сумм налоговых платежей, произведение непосредственной уплаты сумм налога (сбора) в бюджет. Исполнение налоговой обязанности может быть признано соответствующим нормам налогового законодательства только в том случае, когда налогоплательщик самостоятельно, своевременно, в полном объеме уплатил налог в бюджет.

¹² Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть Первая от 31.07.1998 (ред. от 31.10.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

Обязанность по уплате налогов – является личной обязанностью налогоплательщика, которая неразрывно связана с личностью налогоплательщика. В соответствии со ст.45 НК РФ, налогоплательщик должен самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога (от своего имени и за счет собственных средств). Налоговый кодекс предусматривает возможность уплаты сумм налога третьими лицами – налоговыми агентами, либо налоговыми органами (ст.52 НК РФ).

Обязанность по уплате налогов должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах (п.1 ст.45 НК РФ, п.2 ст.58 НК РФ).

Состав налоговых правонарушений, предусмотренных п.1, 3 ст.122 НК РФ, имеет дополнительный признак объективной стороны - способ совершения неуплаты налога, неполной уплаты сумм налога.

Неуплата налога – это полное неисполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, возложенной на него п.1 ст.57 Конституции РФ и подп.1 п.1 ст.23 НК РФ.

Неполная уплата налога – это частичное исполнение обязанности по уплате налога. При этом, необходимо отметить, что не имеет значения размер суммы налога, уплаченной налогоплательщиком в бюджет.

Непосредственно сама неуплата или неполная уплата сумм налога в бюджет – не образуют объективную сторону состава правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ. Объективная сторона существенна лишь в тех случаях, когда неуплата, неполная уплата налога явились следствием занижения налогооблагаемой базы, неправильного исчисления налога по итогам одного или нескольких налоговых периодов и других неправомерных действий (бездействия).

Отметим, что на законодательном уровне способы совершения налогового правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ не конкретизированы. Ю.А. Крохина полагает, что общественная опасность деяния налогоплательщика не зависит от конкретных способов, приемов и методов, приводящих к неуплате (неполной уплате) налогов в бюджет.

Занижение налоговой базы имеет место, как правило, в случае неправильного определения (уменьшения) стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения.

В соответствии положениями ст.52 НК РФ, под иным неправильным исчислением налога, как правило, понимают неправильное исчисление сумм налога, подлежащего зачету (неверное исчисление сумм вычетов по НДС, по налогу на прибыль), различные счетные и технические ошибки. Под иными неправомерными действиями (бездействием) следует понимать иные способы неуплаты (неполной уплаты) сумм налога. Например - уклонение от регистрации объектов недвижимости.

Рассматриваемое налоговое правонарушение может выражаться в неправомерных действиях (бездействиях) налогоплательщиков, таких как - неправомерное применение льготных ставок, необоснованное заявление сумм налоговых вычетов. При этом, необходимо отметить, что неуплата уже выявленной недоимки, не влечет за собой привлечение налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст.122 НК РФ.

Согласно положениям ст.100.1 Налогового кодекса, правонарушение, предусмотренное ст.122 НК РФ, может быть выявлено только в ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок. Для данной категории правонарушений Налоговый кодекс предусматривает усложненную процедуру привлечения к налоговой ответственности (ст.101 НК РФ). Состав рассматриваемого налогового правонарушения не может считаться установленным, если акт проверки и решение о привлечении налогоплательщика к ответственности не содержат сведений о неправомерных деяниях налогоплательщика.

Состав налогового правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ является материальным, в связи с чем в целях привлечения налогоплательщика к ответственности необходимо установить:

- 1) неправомерное деяние (занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или иное неправомерное деяние (действие или бездействие);
- 2) негативный результат (неуплата или неполная уплата сумм налога

(сбора);

3) причинно-следственную связь между противоправным действием и его негативными последствиями.

В том случае, если у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст.122 НК РФ.

Кроме того, в соответствии с положениями пп.2 п.4 ст.81 НК РФ, налогоплательщик освобождается от юридической ответственности в случае, если уточненная налоговая декларация представлена в налоговый орган после проведения выездной налоговой проверки за соответствующий налоговый период, по результатам которой не были обнаружены факты не отражения или неполноты отражения сведений в налоговой декларации, а также ошибки, приводящие к занижению подлежащей уплате суммы налога.

За неисполнение налогоплательщиками обязанности по уплате сумм налогов (сборов) также предусмотрена уголовная ответственность – ст. 198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» и ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»¹³.

Объект налоговых преступлений, предусмотренный ст.198,199 УК РФ, аналогичен объекту правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ. При этом степень общественной опасности налоговых преступлений значительно выше, чем степень общественной опасности аналогичных налоговых правонарушений.

Объективная сторона налоговых преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом, выражается в форме действия, либо бездействия налогоплательщиков. Уголовным законодательством определен закрытый перечень способов совершения налоговых преступлений:

- путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с налоговым законодательством РФ яв-

¹³ Турсунбаев А.С. Понятие и правовая природа налогового правонарушения // Государственная власть и местное самоуправление в современный период. 2016. № 1. С. 149-151.

ляется обязательным;

- путем включения некорректных данных (заведомо ложных) в налоговую декларацию. В случае несоблюдения вышеуказанных способов, деяние налогоплательщика, выражающееся в неуплате или неполной уплате сумм налога, считается налоговым правонарушением.

Обязательный признак составов налоговых преступлений, предусмотренных ст.198,199 УК РФ – крупный или особо крупный размер сумм неуплаченных налогов и (или) сборов, определяемый согласно примечаниям к статьям. Составы данных преступлений также являются – материальными¹⁴.

2.2 Субъективные признаки составов правонарушения, предусмотренного ст.122 Налогового кодекса РФ

Субъектами налоговых правонарушений являются лица, на которых может быть возложена налоговая ответственность в соответствии с действующими нормами НК РФ за совершение налогового правонарушения.

Субъектом налогового правонарушения, ответственность за совершение которого предусмотрена ст.122 НК РФ - являются налогоплательщики, а именно - организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, страховые взносы (статус которых определен ст.19, 21 НК РФ).

Некоторые авторы-правоведы полагают, что субъектом анализируемого деяния могут быть не только налогоплательщики, но и налоговые агенты. Однако, мы полагаем, что данная позиция является ошибочной и налоговые агенты не могут быть привлечены к налоговой ответственности по ст.122 НК РФ так как ст. 23 НК РФ прямо указывает на то, что обязанность по уплате законно установленных налогов – возложена исключительно на налогоплательщиков. В соответствии с п.3 ст.24 НК РФ основной обязанностью налоговых агентов является правильное и своевременное исчисление, удержание и перечисление в бюджет сумм налогов, плательщиками которых выступают иные лица (налого-

¹⁴ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 (ред. от 27.12.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954.

плательщики). В отношении налоговых агентов установлены специальные меры ответственности, которые обеспечиваются особыми положениями налоговых органов. Так, налоговые агенты могут быть привлечены к ответственности в соответствии со ст.123 НК РФ «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов».

Важно отметить, что основанием для привлечения к ответственности в соответствии со ст.122,123 НК РФ выступают тождественные юридические факты, а именно – неправомерное неисполнение обязанностей. Обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов различаются по природе, а также не являются тождественными по содержанию.

Как отмечено ранее, субъектами налогового правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ, являются физические лица либо организации.

Физические лица - граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства (п.2 ст.11 НК РФ). В качестве субъектов налоговых правонарушений, к физическим лицам также относятся индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (п.2 ст.11 НК РФ).

Сравнив состав преступления, предусмотренный ст.198 УК РФ и состав налогового правонарушения, предусмотренный ст.122 НК РФ, можно сделать вывод о том, что субъекты анализируемых налогового правонарушения и преступления аналогичны. Субъектом преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ является вменяемое физическое лицо, достигшее возраста шестнадцати лет, которое обязано в соответствии с налоговым законодательством своевременно и в полном объеме уплатить соответствующие суммы налогов (сборов).

В Постановлении Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения ч.1 НК РФ», отмечено, что при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц, необходимо учесть то, что налогоплательщик (физическое лицо) не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности за совершенное им дея-

ние.

При рассмотрении организаций в качестве субъектов налоговой ответственности за совершение анализируемых правонарушений (по ст.122 НК РФ) следует учитывать следующее:

- в соответствии с п.1 ст.107 НК РФ и норм ГК РФ можно сделать вывод о том, что филиалы и представительства, иные обособленные подразделения российских организаций не рассматриваются, как самостоятельные субъекты налогового правонарушения, поскольку не являются самостоятельными единицами, а лишь входят в состав организаций;

- субъектом анализируемого правонарушения не могут признаваться правопреемники реорганизованного налогоплательщика-организации. Ярким примером служит следующая ситуация. Суд первой инстанции, исходя из положений п.2 ст.50 НК РФ отказал налоговому органу во взыскании с правопреемника юридического лица штрафа по п.1 ст.122 НК РФ, указав, что штраф был наложен на юридическое лицо уже после его реорганизации. Кассационная инстанция указала на то, что правопреемник обязан уплатить штрафы, которые были наложены на юридическое лицо еще до окончания его реорганизации, но не штрафы за прошлые правонарушения уже несуществующего юридического лица.;

- ответственность организации наступает с момента официальной государственной регистрации организации в качестве юридического лица.

Отличительной особенностью уголовного права в части регулирования налоговых преступлений является то, что субъектом налоговых преступлений, предусмотренных ст.199 УК РФ, является руководитель организации, а также иные должностные лица организации, в обязанности которых входит подписание и формирование налоговой, бухгалтерской отчетности (главный бухгалтер и другие сотрудники), а не организация в целом. Так, в п.10 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 4 июня 1997 г. № 8 указано, что к ответственности за уклонение от уплаты сумм налогов (сборов) могут быть привлечены руководитель организации-налогоплательщика и главный

бухгалтер, либо лица, фактически выполняющие их обязанности.

Субъективная сторона налогового правонарушения – это определенная совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния, и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Виновность правонарушителя фактически выражается в отношении к содеянному и вредным последствиям, наступившим вследствие совершения определенных действий (бездействия). Наступление факта совершения правонарушения возможно только в том случае, когда у нарушителя существует реальная возможность выбора своего поведения – поступить правомерно или неправомерно.

Составы правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ - содержат основной и квалифицированный состав. Основной состав (регламентирован п.1 ст.122 НК РФ) - предусматривает ответственность за совершение деяний по неосторожности, квалифицированный состав – предусматривает ответственность за умышленное совершение противоправных деяний.

Пленум ВАС РФ указал, что п.3 ст.122 НК РФ предусматривает взыскание штрафа в размере 40% за умышленное совершение деяний, предусмотренных п.1 ст.122 НК РФ. Исходя из положений п.3 ст.122 НК РФ, предполагается, что налоговые правонарушения, предусмотренные п.1 ст.122 НК РФ, должны быть совершены по неосторожности¹⁵.

В соответствии с п.3 ст.110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, совершившее его, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Применительно к п.1 ст.122 НК РФ, неосторожная форма вины выглядит следующим образом:

¹⁵ Постановление Пленума ВАС РФ от 28. 02.2001 № 5 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2001. № 7.

- налогоплательщик не осознавал того, что совершаемые им деяния (бездействия), занижающие налоговую базу, неправомерны;

- налогоплательщик осознавал, что совершаемые им деяния неправомерны, но не предвидел наступления последствий в виде неуплаты или неполной уплаты сумм налога в бюджет.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своего деяния и желало наступление вредных последствий деяния.

Примером умышленности совершения налогового правонарушения, влекущей применение налоговой ответственности - является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитацию реальной экономической деятельности подставных лиц («фирм-однодневок»). Так, например, схема уклонения от налогообложения, заключающаяся в искусственном «дроблении» бизнеса с целью сохранения или получения статуса плательщика налога по специальному налоговому режиму, может быть охарактеризована как элементарная имитация работы нескольких лиц, в то время в реальности все они действуют как одно лицо. Использование подставных лиц («фирм-однодневок») происходит, как правило, умышленно, и основная задача налоговых - выявить и доказать вышеперечисленные факты. Важно отметить, что недопустимо обоснование виновности лица на предположениях, на соображениях вероятности тех или иных фактов.

Умысел может быть доказан совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости. Для того чтобы обосновать умышленность совершенного деяния, налоговым органам в акте налоговой проверки требуется в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались конкретным лицом при совершении противоправных действий. Необходимо также обратить внимание на то, что умысел налогоплательщика на совершение деяния, предусмотренного п. 1 ст.122 Налогового кодекса, может быть установлен на основании внешнего

источника - приговором суда как до принятия налоговым органом решения по результатам налоговой проверки, так и после принятия данного решения. Наличие внешнего источника может существенно оптимизировать и ускорить работу налоговых органов.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом Верховный Суд Российской Федерации представил судам разъяснения о том, что при решении вопроса о наличии у лица умысла надлежит учитывать обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика¹⁶.

Таким образом, установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) влечет не только увеличение размера штрафа согласно пункту 3 статьи 122 Кодекса, но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Согласно положениям ст.110 НК РФ, вина организации определяется в зависимости от вины ее должностных лиц (представителей), действия (бездействия) которых обусловили совершение налогового правонарушения. При этом умышленная форма вины может быть установлена как приговором суда в отношении указанных лиц, так и решением суда по заявлению налогового органа о взыскании налоговой санкции с налогоплательщика-организации.

Понятие вины, содержащееся в налоговом праве, является схожим с аналогичным понятием, закрепленном в уголовном праве. Особенности вины в налоговом праве являются:

- нарушение законодательства о налогах и сборах не является совершенным умышленно, в том случае, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), но относилось к ним безразлично;
- в налоговом праве отсутствует дифференциация умысла (в зависимости

¹⁶ Зыкова И.И. Налоговое правонарушение // Аллея науки. 2018. № 10 (26). С. 653-655.

от мотива и цели) – на прямой и косвенный, и неосторожности - на легкомыслие и небрежность.

Субъективная сторона налоговых преступлений (ст. 198,199 УК РФ) характеризуется только прямым умыслом. Лицо должно осознавать общественную опасность своих действий и желать наступления определенных последствий. В анализируемом случае негативное последствие – неуплата налогов в крупном или особо крупном размере.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод, что уклонение от уплаты налогов - наиболее часто встречающееся нарушение законодательства о налогах и сборах. Ответственность за совершение исследуемого правонарушения предусмотрена как налоговым, так и уголовным законодательством.

Объект налогового правонарушения (ст.122 НК РФ) – система общественных отношений, возникающих в процессе взимания налогов (сборов). Объект налоговых преступлений (ст. 198,199 УК РФ) аналогичен объекту налоговых правонарушений. Налоговые правонарушения по своей природе представляют меньшую общественную опасность. Объективная сторона налоговых правонарушений выражается в неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате законно установленных налогов (сборов). Налоговым кодексом установлены дополнительные признаки налогового правонарушения в виде способа совершения неуплаты или неполной уплаты налога. В Уголовном кодексе перечень способов совершения налоговых преступлений не является исчерпывающим.

Субъектом налогового правонарушения, ответственность за совершение которого предусмотрена ст.122 Налогового кодекса, являются налогоплательщики - физические лица, организации. Филиалы, представительства российских организаций, а также правопреемники реорганизованного налогоплательщика-организации к субъектам рассматриваемого правонарушения не относятся. С 1 января 2012 года в НК РФ внесено дополнение, что к субъектам правонарушения также может быть отнесен ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков.

По результатам проведения анализа составов налоговых правонарушений (ст.122 НК РФ) и налоговых преступлений (ст.198 УК РФ), можно прийти к выводу о том, что они имеют схожий состав. Субъект преступления, предусмотренного ст.198 УК РФ - вменяемое физическое лицо, достигшее возраста шестнадцати лет, обязанное в соответствии с законодательством о налогах и сборах своевременно и в полном объеме уплатить налоги и (или) сборы. Субъект налогового преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ - специальный. В качестве субъекта выступают: руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер, в обязанности которого входит подписание отчетной документации, так и иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий.

Нормы уголовного права (ст.198,199 УК РФ) характеризуются только прямым умыслом. Субъективная сторона налоговых преступлений – деяния налогоплательщика должны быть совершены по неосторожности. В свою очередь, пунктом 3 ст.122 НК РФ предусмотрена ответственность за совершение умышленных противоправных деяний.

3 АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ К НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НЕУПЛАТУ ИЛИ НЕПОЛНУЮ УПЛАТУ СУММ НАЛОГА (СБОРА)

С целью выявления и установления проблем практического характера, возникающих в правоприменительной практике при привлечении к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ, проведен анализ судебных актов по делам об оспаривании решений налоговых органов о привлечении к ответственности за неуплату или неполную уплату сумм налога (сбора).

Одним из наиболее спорных моментов правоприменительной практики является *проблема доказывания налоговыми органами умысла налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.*

По результатам проведения налоговыми органами соответствующих мероприятий налогового контроля, налоговый орган может установить, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) была совершена как умышленно, так и по неосторожности, что должно быть отражено в соответствующем решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

После вынесения решения налоговый орган обязан направить само решение и материалы проведенной налоговой проверки в следственные органы для принятия решения о возможности возбуждения уголовного дела независимо от установленной формы вины (в соответствии с п.3 ст.32 НК РФ только в случае, если налогоплательщик добровольно не уплатит недоимку вместе со штрафами и пенями)¹⁷.

Между налогоплательщиками и налоговыми органами очень часто возникает спор о законности вынесенного решения о привлечении к ответственности, который рассматривается арбитражным судом.

Уклонение от уплаты налогов (сборов) возможно только с прямым умыс-

¹⁷ Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть Первая от 31.07.1998 (ред. от 31.10.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

лом, с целью их частичной или полной неуплаты.

Это, в свою очередь, обязывает налоговые органы не только установить факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий и наличие умысла в действиях налогоплательщика. Налоговые органы при этом, должны руководствоваться «Методическими рекомендациями для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)» (письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@).

Так, *Определением Верховного Суда РФ от 30.10.2019 № 306-ЭС19-19326 по делу № А49-9786/2018* отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ, так как суды пришли к правильному выводу о том, что представленные налогоплательщиком-заявителем первичные документы содержат недостоверные сведения, составлены формально и не могут служить основанием для применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость. В этом деле налоговому органу не удалось доказать наличие умысла, поэтому решение было признано недействительным в части привлечения к налоговой ответственности по части 3 статьи 122 НК РФ¹⁸.

Верховным судом указано, что изложение доказательств налогового органа - должно создавать устойчивое представление о том, что деяние налогоплательщика совершено не в результате ошибок при ведении бухгалтерского (налогового) учета, а в результате целенаправленных, осознанных действий налогоплательщика и его представителей. Исходя из решения налогового органа не представляется возможным установить, на основании каких конкретных доказательств Инспекция пришла к выводу о наличии умысла в действиях налогоплательщика. В данном определении также указано, что обстоятельства совершения налогового правонарушения, изложенные в решении Инспекции с

¹⁸ Определение Верховного Суда РФ от 30.10.2019 № 306-ЭС19-19326 по делу № А49-9786/2018 [Электронный ресурс]. URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30102019-n-306-es19-19326-po-delu-n-a49-97862018/>. (дата обращения : 05.01.2020).

учетом Методических рекомендаций, не достаточно свидетельствуют о том, что общество осознавало противоправный характер своих действий, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий в виде недопоступления в бюджет сумм налога.

Изучая судебную практику, можно сделать вывод о том, что суды в основном признают доказанный налоговыми органами умысел налогоплательщиков в совершении налоговых правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ. Так, например, *Определением Верховного Суда РФ от 25 ноября 2019 г. № 304-ЭС19-20760* отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ, поскольку суды установили доказанность налоговым органом наличия недостоверной информации, содержащейся в представленных на проверку первичных документах, нереальность хозяйственных операций с заявленными контрагентами, получение обществом необоснованной налоговой выгоды.

Суд указал на то, что оценка добросовестности налогоплательщика при получении налоговой выгоды (экономии) предполагает оценку заключенных им сделок, действительности сделок, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумные деловые цели. Таким образом, возможность получения налогоплательщиком налоговой выгоды – предполагает наличие реального осуществления хозяйственных операций. Также, в целях подтверждения обоснованности налоговой выгоды должна быть установлена их объективная предметная взаимосвязь с фактами и результатами реальной предпринимательской и иной экономической деятельности, что служит основанием для вывода о достоверности представленных документов. По данному делу, налоговыми органами установлено, что представленные налогоплательщиком документы по сделкам с указанными организациями - составлены для создания видимости финансово-хозяйственных отношений, без намерения создать соответствующие правовые последствия, с целью уклонения от уплаты налогов в бюджет, получения необоснованной налоговой выгоды путем завышения суммы налоговых вычетов по НДС и занижения налоговой базы по налогу на прибыль.

Определением Верховного Суда РФ от 23.12.2019 № 304-ЭС19-24276 по делу № А27-19628/2018, было отказано в передаче дела в Судебную коллегия по экономическим спорам Верховного Суда РФ, так как суды пришли к правильному выводу о том, что факт получения заявителем необоснованной налоговой выгоды, выраженной в неправомерном применении налоговых вычетов по НДС и завышении расходов по налогу на прибыль, подтверждается материалами дела.

Вина налогоплательщика может быть установлена не только приговором суда, но и путем исследования иных представленных в материалы дела доказательств. В данном случае, интересен тот факт, что апеллант указал в своей жалобе обстоятельства, свидетельствующие, по его мнению, об отсутствии вины - совершение правонарушения впервые, оказание благотворительной помощи, отсутствие текущих задолженностей у организации. ВС РФ определил, что указанные апеллантом в жалобе обстоятельства не свидетельствуют об отсутствии его вины в совершении данного правонарушения в форме умысла, так как сами по себе являются обстоятельствами, не отягчающими ее, и не являются обстоятельствами совершения правонарушения.

В настоящее время особое внимание Верховный Суд РФ уделяет ***проблеме нарушения разумных ожиданий налогоплательщика относительно действий налоговых органов и наступивших для него налоговых последствий.***

Ярким примером, характеризующим Позицию ВС РФ, которая нашла свое отражение в последнем Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019) (пункт 30) служит *Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 2 июля 2019 г. № 310-ЭС19-1705.*

При рассмотрении дела установлено, что инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и сборов за период 2013-2015 гг. По результатам проверки составлен акт и принято решение, согласно которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ за неуплату НДС в виде штрафа. Из материалов дела установлено, что общество

применяло упрощенную систему налогообложения с 2006 года, в том числе в период, охваченный выездной налоговой проверкой период, сдавало налоговую отчетность по УСН, исчисляло и уплачивало налог без возражений со стороны налогового органа. В связи с изменением регистрационных данных налогоплательщика (изменении состава участников общества), общество утратило право на применение УСН, и должно было применять общий режим налогообложения.

Инспекция, обладая сведениями о применении хозяйствующим субъектом УСН с нарушением процедуры, длительное время не требовала от общества представления отчетности по общей системе налогообложения и не направляла обществу сообщение о несоответствии требованиям применения упрощенной системы налогообложения, предусмотренное приказом Федеральной налоговой службы от 02.11.2012 N ММВ-7-3/829@, и продолжила принимать налоговые декларации за 2013 - 2015 годы, констатировала отсутствие нарушений законодательства о налогах и сборах по их завершении, то есть осуществляла налоговое администрирование общества как плательщика налогов по УСН.

Таким образом, сами действия налогового органа способствовали наступлению последствий для налогоплательщика в виде его действий, впоследствии квалифицированных как налоговое правонарушение. В итоге – суд признал отменить решения судов, удовлетворить требования налогоплательщика, решение инспекции по результатам проведения выездной налоговой проверки признать недействительным, за исключением эпизода, связанного с доначислением налога на доходы физических лиц и пени.

Вместе с тем, на практике нередко возникает ***проблема разумных ожиданий налогоплательщика и исчисления налоговыми органами НДС в повышенном размере.***

В Определениях Верховного Суда Российской Федерации от 03.09.2014 по делу №304-ЭС14-223, от 08.04.2015 по делу №59-КГ15-2, от 20.07.2018 по делу №16-КГ18-17 выражена позиция о том, что если налоговым органом доказано

осуществление предпринимательской деятельности физическим лицом, не зарегистрированным в качестве ИП и заключившим соответствующие договоры в качестве физического лица, то в отношении дохода, получаемого от этой деятельности, данное лицо является плательщиком НДС.

В вышеуказанных делах налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате в бюджет, начислен налоговым органом сверх установленных в заключенных ими договорах цен и вопрос, связанный с правильностью такой методики расчета налоговых обязательств, не являлся предметом спора между сторонами и предметом изучения судов.

Однако, в *Определении от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128 по делу № А12-36108/2017*, судебная коллегия по экономическим спорам ВС РФ с таким подходом налогового органа и судов нижестоящих инстанций не согласилась.

В этом деле гражданин сдавал в аренду принадлежащие ему на праве собственности объекты недвижимости, полагая, что доход в виде арендной платы не связан с ведением предпринимательской деятельности, из-за чего при оказании услуг по аренде он не исчислял и не уплачивал НДС.

При проверке деятельность этого гражданина была признана предпринимательской, ему были доначислены НДС, штрафы и пени. Налоговый орган руководствуясь положениями п.1 ст.154, п.3 ст.164 НК РФ, определил сумму налога в дополнение к установленной арендной плате.

Суды при этом, признавая правомерным порядок определения размера недоимки, избранный инспекцией, исходили из того, что в договорах аренды отсутствовало упоминание о включении налога в арендную плату, а в платежных поручениях на перечисление арендной платы указано об осуществлении расчетов «без НДС».

Принимая данные факты во внимание, суды отметили, что в данном случае налог не может быть исчислен по расчетной ставке 18/118. Однако, Верховный суд РФ не согласился с данной позицией, указав следующее.

В рассматриваемом деле установлено, что в договорах аренды плата за пользование имуществом установлена без выделения в ней сумм НДС, налог не

выделялся отдельно в расчетных документах и не указывался в платежных поручениях арендатора.

Цена услуг по аренде окончательно сформирована в тех размерах, которые отражены в договорах аренды, вне зависимости от того, признавался бы предприниматель плательщиком НДС на момент заключения договоров либо нет.

Таким образом, заключение договоров аренды налогоплательщиком изначально в статусе предпринимателя не привело бы к установлению большей арендной платы.

Кроме того, необходимо обратить внимание на то, что вменение арендодателю статуса предпринимателя по результатам налоговой проверки не должно влечь нарушения разумных ожиданий налогоплательщика относительно налоговых последствий совершенных им сделок и приводить к исчислению НДС в повышенном размере, который невозможно предъявить к уплате арендатору.

ВС РФ определил, что в сложившейся ситуации изменение квалификации статуса гражданина может являться основанием для того, чтобы определить его права и обязанности, как плательщика НДС, способом, согласующимся с действительно сложившимися экономическими условиями деятельности налогоплательщика, то есть таким образом, как если бы НДС изначально предъявлялся к уплате арендатору в рамках установленных в договорах размерах платы за пользование имуществом, то есть с применением расчетной ставки налога (п. 4 ст. 164 НК РФ). Указанное дело было направлено на новое рассмотрение.

В продолжение темы разумных ожиданий и применения расчетной ставки по НДС, как наиболее доначисляемому налогу – рассмотрим *Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017*. Инспекцией проведена выездная налоговая проверка индивидуального предпринимателя по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты всех налогов и сборов за период 2012 - 2014 гг.

По результатам проведения проверки инспекцией составлен акт и реше-

ние о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, предусмотренной п.1 ст.122 и п.1 ст.119 НК РФ¹⁹.

Исходя из материалов дела, в период с 2004 по 2012 год предприниматель зарегистрировал ряд организаций (общества с ограниченной ответственностью), осуществляющих аналогичные виды деятельности, связанные с производством и реализацией ювелирных изделий, драгоценных камней и металлов. Основанием для доначисления сумм налогов послужили выводы налогового органа о том, что в проверяемом периоде налогоплательщиком получена необоснованная налоговая выгода в связи с дроблением единого бизнеса на ряд взаимозависимых юридических лиц с целью искусственного сохранения возможности применения специальных налоговых режимов - упрощенной системы налогообложения и единого налога на вмененный доход. По мнению инспекции, создание новых хозяйственных обществ, применяющих специальные налоговые режимы, позволяло предпринимателю выводить часть выручки, поступающей от контрагентов, из-под обложения налогами по общей системе, в частности НДС и НДФЛ.

Истец не согласен с результатами выездной налоговой проверки в части начисления НДС и НДФЛ. ВС РФ требование налогоплательщика удовлетворено частично, поскольку предпринимателем получена необоснованная налоговая выгода за счет формального разделения единого бизнеса, однако налоговым органом нарушен метод определения недоимки по НДС, НДС не выделен из доходов, полученных от сторонних покупателей, а исчислен в дополнение к полученным доходам.

Верховный Суд РФ в данном определении фактически указал на то, что доначисление НДС в случае, когда выявлено дробление бизнеса между спецрежимниками необходимо осуществлять следующим образом - сумму НДС нужно определить так, как если бы налог изначально предъявлялся к уплате контрагентам, то есть по общему правилу - посредством выделения налога из выруч-

¹⁹ Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017 [Электронный ресурс]. URL : <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rf-ot-28102019-n-305-es19-9789-po-delu-n-a41-483482017/>. (дата обращения: 28.12.2019).

ки с применением расчетной ставки налога. Суд отмечает, что нельзя исчислять налог сверх выручки только потому, что НДС не выделялся из стоимости товаров (в первичных документах НДС не выделен). Если предприниматель необоснованно считал себя неплательщиком налога и не выделял его из стоимости товаров, это не означает, что покупатели дали согласие на увеличение договорной цены из-за необходимости предъявить налог.

Отдельно следует остановиться на *проблеме доходов и расходов*. Рассмотрим на примере позицию ВС РФ, которая нашла свое отражение в последнем Обзоре судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2019) (пункт 33) – глава 25 «Налог на прибыль организаций». ВС РФ отметил, что Налоговым кодексом не установлен предельный размер затрат налогоплательщика на контроль за финансово-хозяйственной деятельностью дочерних хозяйственных обществ, учитываемый при налогообложении, а также предписаний о каком-либо распределении данных расходов между различными видами доходов налогоплательщика. Рассмотрим данную позицию на конкретном примере - определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.08.2019 № 309-КГ18-26166 по делу № А47-9881/2017.

Инспекцией проведена выездная налоговая проверка общества по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания, перечисления) налогов и сборов за период 2013-2015. По результатам проверки составлен акт и вынесено решение, которым общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ за неуплату НДС в виде штрафа.

Суды установили, что между обществом и управляющей компанией заключен договор, по которому общество передало управляющей компании осуществление полномочий единоличного исполнительного органа. Кроме того, в составе налогоплательщика создан филиал в городе Москве, который осуществлял деятельность, связанную с выполнением управленческих функций в отношении общества и его дочерних организаций.

По результатам проведенной проверки, инспекция исключила часть рас-

ходов общества за 2013 год, понесенных на оплату услуг управляющей компании и на содержание филиала в г. Москве. Основанием для доначисления налога для Инспекции послужил вывод о занижении обществом налоговой базы в связи с необоснованным завышением расходов по причине отсутствия раздельного учета доходов. Налогоплательщик обратился с жалобой с требованием признания недействительным решения в части доначисления налога на прибыль.

По данному делу суд постановил, что экономически оправданные затраты могут быть учтены при налогообложении прибыли в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией, применительно к подпункту 18 п.1 ст.264 НК РФ. В отношении расходов этого вида в главе 25 НК РФ не содержит положений, которые бы устанавливали их предельный размер, учитываемый при налогообложении, а также предписаний о каком-либо распределении данных расходов между различными видами доходов.

Суд также отметил, что в рассматриваемой ситуации отсутствуют основания для распределения расходов налогоплательщика пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов налогоплательщика по правилам ст.272 НК РФ, поскольку названная норма, исходя из ее буквального содержания, применяется в случаях ведения налогоплательщиком нескольких видов деятельности, в то время как дивиденды выступают внереализационным доходом от долевого участия налогоплательщика в других организациях, а не доходом от деятельности.

Суд направил дело на новое рассмотрение, так как основания для распределения расходов налогоплательщика пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов отсутствуют, примененная судами норма применяется в случаях ведения налогоплательщиком нескольких видов деятельности, а дивиденды выступают внереализационным доходом от долевого участия в других организациях, а не доходом от деятельности.

Кроме того, по состоянию на сегодняшний день актуальной является *проблема учета наличия переплаты по налогам при привлечении налого-*

плательщика к налоговой ответственности.

Указание на необходимость учитывать переплату по налогам при привлечении к налоговой ответственности нашла отражение в *Постановлении Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»*, где даны следующие разъяснения.

В соответствии с положениями ст.122 НК РФ, занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия налогоплательщиков образуют состав правонарушения лишь в том случае, если такие действия или бездействия - привели к неуплате, либо к неполной уплате сумм налога (возникновение задолженности по налогу).

При применении приведенной нормы необходимо учитывать положения ст.78, 79 НК РФ, согласно которым задолженность по уплате налога подлежит погашению посредством ее зачета в счет подлежащих возврату налогоплательщику излишне уплаченных или взысканных сумм налога (пени, штрафа).

На основании положений вышеупомянутых норм можно сделать вывод о том, что занижение суммы конкретного налога по итогам налогового периода не приводит к возникновению у налогоплательщика задолженности по этому налогу, в связи с чем не влечет применения ответственности, предусмотренной статьей 122 НК РФ, в случае одновременного соблюдения следующих условий:

- на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у налогоплательщика имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном размеру заниженной суммы налога;

- на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

В том случае, если соблюдены указанные условия и размер переплаты был менее суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению

дению от ответственности в соответствующей части.

В настоящий момент актуальна позиция, выраженная в *Определении Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 января 2019 г. №308-КГ18-14911 по делу № А32-37022/2017 «О признании недействительным решения в части доначисления налога на прибыль, пеней, штрафа»*.

Основанием для доначисления спорных сумм налога послужил вывод налогового органа о неправомерном учете обществом в составе внереализационных расходов - затрат, имеющих отношение к предыдущим налоговым периодам при исчислении налога.

Верховный суд РФ направил дело на новое рассмотрение указав при этом на то, что при новом рассмотрении дела судам следует проверить соблюдение обществом срока исправления ошибок, допущенных при исчислении налога на прибыль, и сопоставить даты уплаты налога на прибыль и даты подачи деклараций по налогу, в которых заявлены спорные суммы затрат.

Баланс частных и публичных интересов обеспечивается тем, что налогоплательщик сохраняет обязанность документального подтверждения расходов, заявленных в текущем периоде, но относящихся к предыдущим периодам, а налоговый орган - вправе проверить в полном объеме обоснованность заявленных расходов, несмотря на то, что они понесены в более ранних периодах, не охваченных выездной налоговой проверкой. В ходе проведения выездной налоговой проверки текущих налоговых периодов мог быть проверен и вопрос о повторном учете расходов. Однако, исходя из судебных актов по настоящему делу, данный вопрос не являлся предметом рассмотрения инспекции в ходе выездной налоговой проверки общества за 2013 - 2014 гг.

Иными словами, налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки должен был самостоятельно определить сумму расходов налогоплательщика с учетом допущенной налогоплательщиком ошибки в формировании налоговой базы в предыдущих налоговых периодах, в результате чего сложилась бы переплата, которую необходимо было учесть при привлечении к налоговой ответственности.

Если ошибка привела к возникновению переплаты, то у компании есть право исправить ее, заявить расходы не только в том периоде, к которому они относятся, но и тогда, когда искажение выявлено, а у налогового органа – обязанность принять такие расходы и с учетом возникшей переплаты определить не только сумму налога к начислению но и размер санкции за неуплату налога.

Таким образом, автором проведен анализ судебной практики, выделены актуальные проблемы привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений за неуплату сумм налогов (сборов).

В настоящее время, на наш взгляд, наиболее актуальной из выделенных проблем - является проблема нарушения разумных ожиданий налогоплательщика относительно действий налоговых органов и наступивших для него налоговых последствий.

Решение данной проблемы, которое может быть предложено нами в данном случае – постоянное совершенствование налогового законодательства в области налогового контроля.

Налоговое законодательство не совершенно, недобросовестные налогоплательщики находят различного рода способы уклонения от уплаты сумм законно установленных налогов. Ряд относительно неясных и расплывчатых положений Налогового кодекса РФ - главная причина, по которой возникают различные споры между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В целях устранения выделенных автором проблем и снижения рисков возникновения их в будущем, можно предложить следующие пути их решения:

- продолжить стимулирование налогоплательщиков к добросовестному исполнению налоговых обязательств - разработать дополнительные льготы для добросовестных налогоплательщиков, что будет способствовать снижению налоговой и административной нагрузки;
- повышение качества планирования налоговых проверок;
- повышение эффективности организации межведомственного взаимодействия налоговых органов с другими государственными органами.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоги являются важной составляющей в формировании государственного бюджета. Функционирование государства во многом зависит от эффективности деятельности налоговых органов, которые, в свою очередь, обеспечивают своевременность и полноту поступления в бюджет обязательных платежей.

Налоговое правонарушение – это виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность. К основным признакам, характеризующим налоговые правонарушения, относятся – противоправность, виновность, наказуемость.

Уклонение от уплаты налогов - наиболее часто встречающаяся группа нарушений законодательства о налогах и сборах.

Ответственность за неуплату (неполную уплату) сумм налога в бюджет установлена п.1 ст.122 Налогового кодекса РФ: «неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)».

Деяния, предусмотренные п.1 ст.122 НК РФ, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ - выражается в нарушении обязанности налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Состав правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ – материальный, для привлечения налогоплательщика к ответственности необходимо уста-

новить: факт совершения неправомерного деяния, негативный результат, причинно-следственную связь между противоправным действием и негативными последствиями.

За неисполнение обязанности по уплате налогов и сборов, законодательством предусмотрена также и уголовная ответственность.

Объект налоговых преступлений, предусмотренных ст.198,199 НК РФ - аналогичен объекту налоговых правонарушений, предусмотренных ст.122 НК РФ. Однако, степень общественной опасности налоговых преступлений выше, чем налоговых правонарушений.

Субъектами налогового правонарушения, ответственность за совершение которого предусмотрена ст.122 НК РФ - являются налогоплательщики - организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги, сборы, страховые взносы.

Субъективная сторона налогового правонарушения – совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действие или бездействие налогоплательщика), и характеризующих внутренние психологические процессы, происходящие в сознании нарушителя. Важным аспектом здесь выступает вина налогоплательщика.

Составы правонарушения, предусмотренного ст.122 НК РФ, содержат основной и квалифицированный состав. Основной состав (регламентирован п.1 ст.122 НК РФ) - предусматривает ответственность за совершение противоправных деяний, совершенных по неосторожности. Квалифицированный состав – умышленное совершение тех же противоправных деяний. При этом умысел может быть доказан совокупностью обстоятельств совершения налогового правонарушения в их единстве, взаимосвязи и взаимозависимости.

По результатам анализа правоприменительной практики привлечения к налоговой ответственности в соответствии со ст.122 НК, автором выделены следующие актуальные проблемы:

- проблема доказывания налоговыми органами умысла налогоплательщика в совершении налогового правонарушения;

- проблема нарушения разумных ожиданий налогоплательщика относительно действий налоговых органов и наступивших для него налоговых последствий;

- проблема разумных ожиданий налогоплательщика и исчисления налоговыми органами НДС в повышенном размере;

- проблема учета доходов и расходов;

- проблема учета наличия переплаты по налогам при привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности.

В целях решения выявленных проблем, повышения сознательности налогоплательщиков, а также уменьшения количества нарушений налогового законодательства, автор предлагает налоговым органам:

- проводить дополнительные встречи с налогоплательщиками в целях предоставления необходимых разъяснений о соблюдении налогового законодательства и иных, интересующих налогоплательщиков, вопросах;

- продолжить совершенствование системы онлайн-взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I Правовые акты

1 Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 (ред. от 05.02.2014) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2014. – № 15. – Ст. 1691.

2 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 03.02.2014) // Российская газета. – 2001. – 31 декабря.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть Первая от 31.07.1998 (ред. от 31.10.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 31. – Ст. 3824.

4 Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть Вторая от 05.08.2000 (ред. от 28.01.2020) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

5 Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 (ред. от 27.12.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. - № 25. – Ст. 2954.

6 Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть Первая от 30.11.1994 (ред. от 03.07.2019) // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1994. - № 32. – Ст. 3301.

II Специальная литература

7 Ваймер, Е.В. Теоретическая модель «причина и следствие»: налоговое правонарушение и налоговая ответственность / Е.В. Ваймер // Алтайский юридический вестник. – 2018. – № 4(20). – С. 69-74.

8 Зыкова, И. И. Налоговое правонарушение / И. И. Зыкова // Аллея науки. – 2018. – № 10 (26). – С. 653-655.

9 Игнатьева, С. В. Налоговые правонарушения, как основание для привлечения к налоговой ответственности / С. В. Игнатьева // Вестник академии экономической безопасности МВД России. – 2010. - № 2. – С. 45-48.

10 Кучеров, И. И. Состав принципов налогообложения и их правовое за-

крепление / И. И. Кучеров // Финансовое право. – 2009. – № 3. – С. 19-28.

11 Николаева, Ю. Ю. Правовая природа налоговых правонарушений / Ю. Ю. Николаева, М. С. Вареник // Политика и право. – 2016. – № 1. – С. 178-183.

12 Пономарева, Ю. С. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность / Ю. С. Пономарева // Достижения вузовской науки. – 2017. – № 1. – С. 167-174.

13 Сидорова, А. В. Налоговые правонарушения. порядок привлечения к налоговой ответственности / А. В. Сидорова // Таврический научный обозреватель. – 2018. – № 4-2. – С. 115-125.

14 Смагина, А. Ю. Состав налогового правонарушения и порядок привлечения к ответственности / А. Ю. Смагина // Таврический научный обозреватель. – 2015. – № 4(12). – С. 115-125.

15 Таркаева, Е. А. Основные проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений / Е. А. Таркаева // Вестник Поволжской Академии государственной службы. – 2006. – № 11. – С. 130-135.

16 Турсунбаев, А. С. Понятие и правовая природа налогового правонарушения / А. С. Турсунбаев // Государственная власть и местное самоуправление в современный период. - 2016. – № 1. – С. 149-151.

17 Чернышев, Д. А. Виды налоговых правонарушений с учетом классификации ФНС России / Д. А. Чернышов // Ростовский научный журнал. – 2018. – № 12. – С. 203-209.

18 Чиякина, М. Г. Правовые особенности налоговых правонарушений / М. Г. Чиякина // Вестник академии экономической безопасности МВД России. - 2009. - № 4. – С. 116-120.

19 Шабанова, И. Н. Уклонение от уплаты налоговых платежей как угроза финансовой безопасности государства / И. Н. Шабанова // Борьба с правонарушениями в сфере экономики: правовые, процессуальные и криминалистические аспекты. – 2019. – № 1. – С. 200-203.

20 Шестакова, Н. Н. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений / Н. Н. Шестакова, В. В. Ануфриева // Акту-

альные вопросы в науке и практике. - 2018. – № 1. – С. 161-170.

III Правоприменительная практика

21 Методические рекомендации для территориальных налоговых и следственных органов Следственного комитета Российской Федерации по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) : Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

22 Постановление Конституционного Суда РФ от 27.04.2001 № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт - Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат «Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита – Плюс» и «Невско - Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско - южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

23 Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

24 Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

25 Определение Верховного Суда РФ от 30.10.2019 № 306-ЭС19-19326 по делу № А49-9786/2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

<https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-30102019-n-306-es19-19326-po-delu-n-a49-97862018/>. – 05.01.2020.

26 Определение Верховного Суда РФ от 25.11.2019 № 304-ЭС19-20760 по делу №А46-12723/2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-25112019-n-304-es19-20760-po-delu-n-a46-127232018/>. – 28.12.2019.

27 Определение Верховного Суда РФ от 23.12.2019 № 304-ЭС19-24276 по делу № А27-19628/2018 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-23122019-n-304-es19-24276-po-delu-n-a27-196282018/>. – 20.12.2019.

28 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 2 июля 2019 г. №310-ЭС19-1705 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: - https://www.audarinfo.ru/na/editArticle/index/type_id/13/doc_id/27814/release_id/55588/. – 28.12.2019.

29 Определение Верховного Суда Российской Федерации от 03.09.2014 по делу №304-ЭС14-223 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

30 Определение Верховного Суда Российской Федерации от 08.04.2015 по делу №59-КГ15-2 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

31 Определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.07.2018 по делу №16-КГ18-17 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

32 Определение Верховного Суда Российской Федерации от 20.12.2018 № 306-КГ18-13128 по делу № А12-36108/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

33 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 28.10.2019 № 305-ЭС19-9789 по делу № А41-48348/2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: - <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rf-ot-28102019-n-305-es19->

9789-po-delu-n-a41-483482017/. – 28.12.2019

34 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 26.08.2019 № 309-КГ18-26166 по делу № А47-9881/2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: - <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rf-ot-26082019-n-309-kg18-26166-po-delu-n-a47-98812017/>. – 28.12.2019.

35 Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 21 января 2019 г. №308-КГ18-14911 по делу № А32-37022/2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: - <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-21012019-n-308-kg18-14911-po-delu-n-a32-370222017/>. – 20.12.2019.