

**Ключевые слова:** налоговое правонарушение; налоговая ответственность; Налоговый кодекс РФ; Кодекс РФ об административных правонарушениях; Уголовный кодекс РФ.

**Аннотация:** Путем структуризации видов налоговых правонарушений и ответственности за их совершение в статье исследуется проблема самостоятельности налоговой ответственности как элемента в системе юридической ответственности.

Налоговые правонарушения являются актуальной проблемой и рассматриваются как симбиоз экономической и правовой сферы общественных отношений, что обусловлено самой природой возникновения нарушений налогового законодательства. Для государства налоговые правонарушения несут фискальный характер и зачастую заключаются в недополучении денежных средств в виде налогов и сборов по различным основаниям: сокрытие части дохода юридическим или физическим лицом, неправильное исчисление налога, занижение налоговой базы, неполная уплата налогов, непредставление отчетности в контролирующие органы и т. д. Перечисленные аспекты обуславливают актуальность проблемы налоговых правонарушений. Не менее важен и вопрос ответственности за нарушение налогового законодательства: виды ответственности предусмотрены Кодексом об административных правонарушениях (далее – КоАП РФ), Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) и Уголовным кодексом РФ (далее – УК РФ) – в зависимости от субъекта правонарушения [1–3]. Такой порядок разграничения ответственности относительно нарушения налогового законодательства вызывает многочисленные споры и расхождение мнений ученых в части необходимости обособленного выделения налоговой ответственности.

Цель работы – структуризация видов налоговых правонарушений и налоговой ответственности и обоснование самостоятельного характера налоговой ответственности. Исследованию данной проблемы посвятили свои научные труды такие ученые, как А.А. Гогин, А.В. Брызгалин, И.И. Кучеров и прочие [4–8]. Тем не менее вопрос остается актуальным в виду отсутствия единообразного мнения в части отнесения налоговой ответственности к одному из видов юридической ответственности (например, административной) или выделение его как самостоятельного элемента.

Основанием налоговой ответственности является налоговое правонарушение. В соответствии со ст. 106 НК РФ под налоговым правонарушением следует понимать виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность [1]. Причем к ответственности за налоговые правонарушения могут быть привлечены как организации, так и физические лица (с 16 лет) в случаях, предусмотренных гл. 16 НК РФ [1]. В ст. 108 НК РФ содержатся следующие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

1) к ответственности юридические и (или) физические лица могут быть привлечены только по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ [1];

2) ответственность за налоговое правонарушение, совершенное физическим лицом, наступает, если определено, что деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ [2].

Факт нарушения нормы будет признан налоговым правонарушением в случае, если он обладает следующими признаками:

- налоговое правонарушение представляет собой поведенческий акт налогоплательщика, плательщика

сбора, налогового агента или иного обязанного лица, который может быть совершен в двух формах: действие и бездействие;

- налоговое правонарушение подразумевает противоправное деяние, так как при его совершении нарушаются нормы, закрепленные в актах законодательства о налогах и сборах;

- налоговое правонарушение представляет собой виновное деяние;

- налоговое правонарушение относится к общественно вредному деянию;

- налоговое правонарушение является наказуемым деянием: за его совершение предусмотрено применение к виновному лицу принудительных мер имущественного характера.

Деяние может быть отнесено к налоговому правонарушению в случае наличия оснований, представленных на рисунке 1.

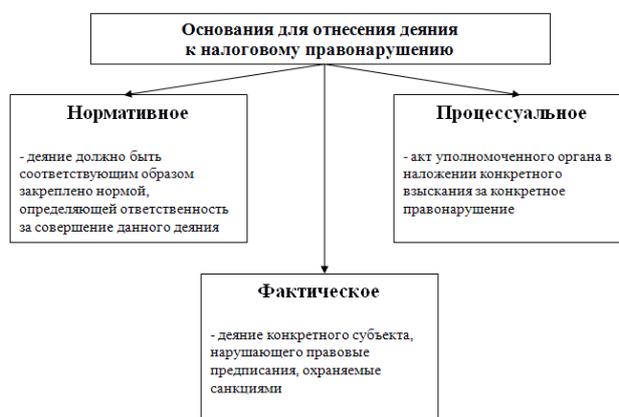


Рис. 1. Основания для отнесения деяния к налоговому правонарушению

Для обеспечения порядка уплаты налогов применяются различные виды юридической ответственности: финансовая, административная, уголовная и дисциплинарная. Для наступления юридической ответственности, в том числе и за нарушение налогового законодательства, необходимо наличие четырех условий:

- противоправное поведение;
- вред (ущерб);
- причинная связь между противоправным поведением и наступившим вредом (ущербом);
- вина нарушителя установленных правил поведения.

К общим условиям привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения относятся следующие:

1) привлечение виновного лица к ответственности не освобождает его от обязанности уплачивать причитающуюся сумму налога;

2) привлечение организации за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц, при наличии соответствующих оснований, от адми-

нистративной, уголовной или иной ответственности, в соответствии с законами РФ;

3) невозможно повторное привлечение к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

4) лицо не будет считаться виновным в совершении налогового правонарушения до того момента, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда;

5) лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Такая обязанность по доказательству обстоятельств, которые свидетельствуют о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности привлекаемого к ответственности лица толкуются в пользу этого лица (принцип презумпции невиновности налогоплательщика закреплен в п. 6 ст. 108 НК РФ);

6) в случае если не доказана вина налогоплательщика, к нему не могут быть применены санкции.

Виды налоговых правонарушений, а также налоговая и административная ответственность за их совершение представлены в ст. 116–129 НК РФ [1]. Ниже представлены основные виды налоговых правонарушений.

В соответствии со ст. 116 НК РФ нарушение налогоплательщиком срока постановки на учет в налоговом органе при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере 10 000 рублей [1]. Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей.

Ст. 120 НК РФ содержит перечень штрафных санкций за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения [1]. При этом предусмотрены три варианта:

- деяния совершены в течение одного налогового периода при отсутствии признаков налогового правонарушения – штраф 10 000 рублей;

- деяния совершены в течение более одного налогового периода – штраф 30 000 рублей;

- деяния, повлекшие занижение налоговой базы, – штраф в размере 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 000 рублей.

При этом ст. 120 НК РФ содержит трактовку понятия «грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»: отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

В ст. 118 НК РФ установлены следующие санкции в случае нарушения налогоплательщиком семидневного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке: штраф 5 000 рублей [1].

В соответствии со ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета при отсутствии признаков налогового правонарушения влечет взыскание штрафа в размере 5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

В случае предоставления налоговой декларации не по установленной форме в электронном виде ст. 119.1 НК РФ предусматривает штраф в размере 200 рублей [1].

Ст. 121 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату/неполную уплату сумм налога [1]. Так, последствием неуплаты или неполной уплаты суммы налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) для налогоплательщика станет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога. В случае если данное деяние совершено умышленно, то размер штрафа повышается до 40 % от суммы неуплаченного налога.

В ст. 123 НК РФ содержится налоговая ответственность за неправомерное перечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом [1]. Данное деяние карается штрафом в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению.

В случае когда налогоплательщик не соблюдает порядок владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога, применяется ст. 125 НК РФ: штраф в размере 30 000 рублей [1].

В случае если налогоплательщик не предоставил налоговому органу необходимые для налогового контроля сведения, начинает действовать ст. 126 НК РФ [1]. При этом законодатель установил различные штрафные санкции в зависимости от следующих вариантов:

- если налогоплательщик не представил требуемые документы и деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 119, 129.4 и 129.6 НК РФ, – штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ [1];

- если контролирующее лицо само отказывается/уклоняется представлять имеющиеся у него документы налоговому органу, ему грозит штраф в размере 100 000 рублей;

- если в указанный срок не представлены сведения о налогоплательщике, или произошел отказ лица запросу налогового органа в представлении сведений, или представленные документы содержат заведомо ложную информацию, а деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ, предприятия и ИП обязаны уплатить штраф в размере 10 000 рублей, физические лица (без образования ИП) – 1 000 рублей.

Ст. 128 НК РФ предусматривает ответственность свидетеля за отказ или уклонение от явки без уважительной причины по делу о налоговом правонарушении – штраф в размере 1 000 рублей. В случае если свидетель отказывается давать показания либо дает ложные показания, предусмотрен штраф в размере 3 000 рублей [1].

Если привлекаемый для совершения налоговой проверки эксперт, переводчик, специалист отказывается от участия в ней или дает заведомо ложный перевод/заключения, ст. 129 предусматривает штраф:

- в первом случае – 500 рублей;

- во втором случае – 5 000 рублей.

Лицо, не сообщившее налоговому органу сведения, которые оно должно было сообщить, в соответствии со ст. 130 обязано уплатить штраф в размере 5 000 рублей. При повторном несообщении сведений в течение календарного года – штраф 20 000 рублей [1].

Перечисленные штрафные санкции, предусмотренные в НК РФ, направлены на стимулирование налогоплательщиков к соблюдению законодательства и минимизацию неблагоприятных ситуаций [1]. Однако кроме налоговой предусмотрен другой вид ответственности, содержащийся в гл. 22 УК РФ «Преступления в сфере экономики», – уголовная ответственность [2].

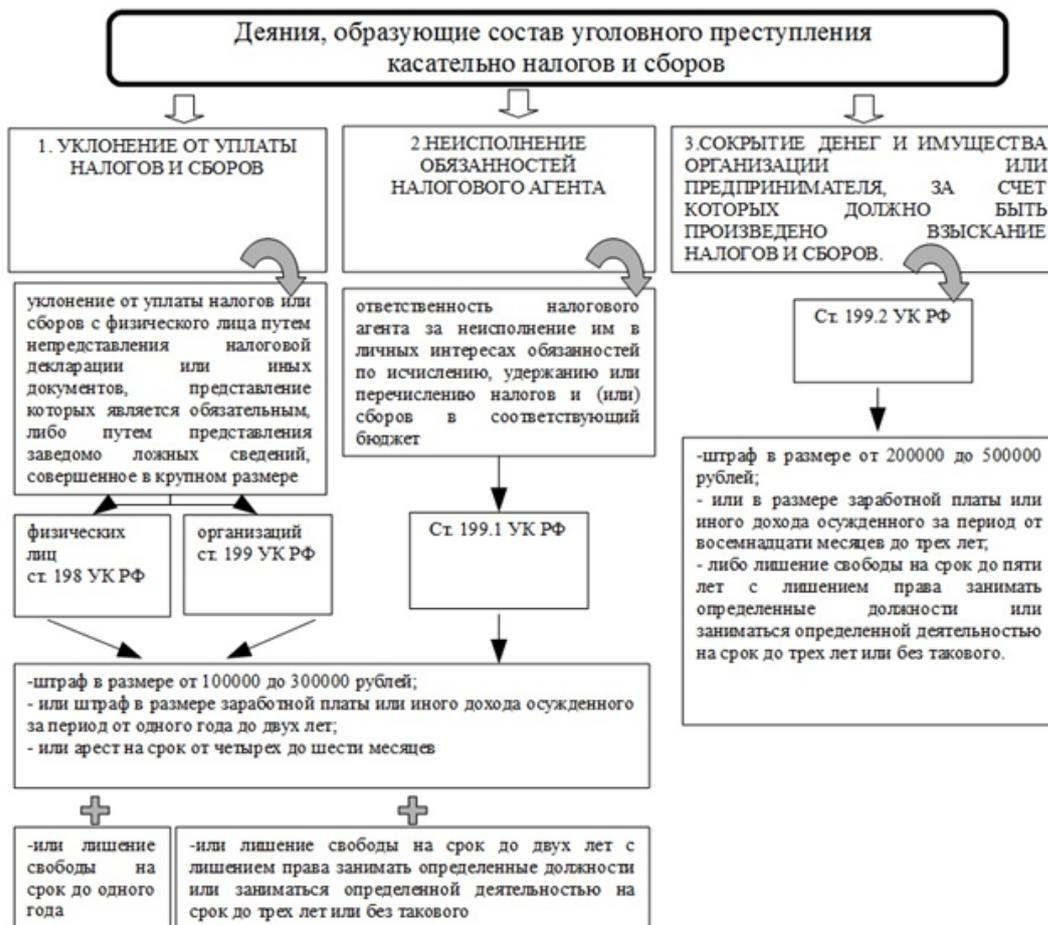
До 1 января 2010 года происходил процесс изменения норм уголовного права, касающихся уголовных престу-

плений в части неуплаты налогов и сборов. Результатом стало исключение ряда таких норм из уголовной сферы. В настоящее время уголовная ответственность за налоговые преступления регламентирована четырьмя статьями УК РФ: 198, 199, 199.1, 199.2 [2].

Следует отметить, что под субъектом понимается привлекаемое к уголовной ответственности физическое лицо. Данное определение действует даже в отношении ситуаций, когда уголовное деяние относится к предприятию. Другими словами, в случае совершения уголовного преступления в части уклонения от уплаты нало-

гов к ответственности будут привлечены определенные виновные люди, например директор предприятия или главный бухгалтер, а в некоторых случаях и учредители. Важен тот факт, что уголовная ответственность за неуплату налогов и сборов может наступить для лиц, совершивших противоправное деяние, если они вменяемы и достигли 16-летнего возраста.

В УК РФ предусмотрены три вида деяний, образующих состав уголовного преступления касательно налогов и сборов. Их классификация и санкции, предусмотренные УК РФ, представлены на рисунке 2 [2].



*Рис. 2. Деяния, образующие состав уголовного преступления касательно налогов и сборов*

В целях пояснения содержания рисунка следует отметить, что в ст. 198 УК РФ предусмотрены также санкции при уклонении физических лиц от уплаты налогов и сборов как в крупном, так и особо крупном размере [2]. Крупным размером является сумма налогов и (или) сборов, которая составляет за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 000 рублей. Выделяется и условие признания суммы крупным размером: доля неуплаченных налогов и (или) сборов должна составлять больше 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышать 180 000 рублей. Под особо крупным размером следует понимать сумму за трехлетний финансовый период, превышающую 3 000 000 рублей с условием, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов составляет более 20 % от подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо превышает 9 000 000 рублей.

В ст. 198 УК РФ предусмотрены другие санкции за совершение противоправного уголовного деяния при особо крупном размере неуплаченных налогов [2]:

- штраф от 200 000 до 500 000 рублей;
- или штраф в размере заработной платы или иного

дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

- или лишение свободы на срок до трех лет.

Следует отметить тот факт, что с 1 января 2010 года лицо, которое совершило налоговое преступление, регламентированное ст. 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности в случае полной уплаты суммы недоимки и соответствующих пеней, а также суммы штрафа [2].

Ст. 199 и 199.1 УК РФ также содержат несколько вариантов санкций в зависимости от размера неуплаченных сумм налогов или сборов [2]. Так, к крупному размеру относится сумма налогов и (или) сборов, которая за три последних финансовых года составила более 2 000 000 рублей, при этом доля неуплаченных налогов и (или) сборов составляет более 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо более 6 000 000 рублей. К особо крупному размеру следует относить сумму, которая за три предыдущих финансовых года составила более 10 000 000 рублей, при этом доля неуплаченных налогов и (или) сборов составляет более 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо

более 30 000 000 рублей.

В ст. 199 УК РФ также содержится следующий важный аспект: в том случае, если преступление совершено группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере, действуют следующие категории санкций [2]:

- штраф от 200 000 до 500 000 рублей;
- или штраф в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет;
- или лишение свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Ст. 199.1 УК РФ определяет наказание за деяние, совершенное в особо крупном размере аналогично ст. 199, за исключением одного аспекта – возможности взыскания штрафа в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет [2].

Следует отметить, что факт неуплаты налогов в менее крупных размерах, даже в случае полного формального наличия состава уголовного преступления, являться преступлением не будет, что обусловлено п. 2 ст. 14 УК РФ, в котором дается определение действия, не относящегося к преступлению [2]. Так, не относится к преступлению действие/бездействие, формально содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного УК РФ, но не представляющее общественной опасности в силу своей малозначительности. Тем не менее в связи с неуплатой налогов и ввиду отсутствия уголовной ответственности, будут применены другие виды ответственности: административная, налоговая. Кроме того, отсутствие в действиях по неуплате налогов состава уголовного преступления вовсе не означает, что нет необходимости в уплате налогов и штрафов: начисленные налоги, штрафы и пени в любом случае должны быть перечислены в бюджет, однако в данной ситуации – без привлечения к уголовной ответственности.

К последнему виду налоговых правонарушений относят административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, которые регламентированы гл. 15 КоАП РФ. Так, при нарушении срока постановки на учет в налоговом органе применяется ст. 15.3 КоАП РФ [3]. Данное правонарушение влечет за собой предупреждение или наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 500 до 1 000 рублей. В случае если нарушен срок подачи заявления о постановке на учет, должностные лица обязаны заплатить штраф от 2 000 до 3 000 рублей.

В случае нарушения семидневного срока для уведомления контролирурующих органов об открытии/ закрытии расчетного счета предприятия, на должностных лиц, в соответствии со ст. 15.4 КоАП РФ, налагается штраф от 2 000 до 3 000 рублей [3]. Если же нарушены сроки представления налоговой декларации в налоговый орган, должностные лица получают предупреждение или штраф в размере 300–500 рублей, согласно ст. 15.5 КоАП РФ [3].

При несообщении сведений, которые необходимы

для проведения налогового контроля, согласно ст. 15.6 КоАП должностное лицо обязано заплатить штраф в размере 300–500 рублей, а гражданин – в размере 100–300 рублей [3]. Если банк или иная кредитная организация открывают счет организации или ИП без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, штраф на должностное лицо составит 1 000–3 000 рублей (ст. 15.7 КоАП РФ) [3]. При нарушении банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика о перечислении налога или сбора должностному лицу грозит штраф от 4 000 до 5 000 рублей.

Таким образом, классификация налоговых правонарушений определена исходя из вида ответственности: уголовной, налоговой или административной, – который, в свою очередь, зависит от субъекта правонарушения. Уголовная ответственность применяется в отношении физических лиц в случае уклонения от уплаты налогов и сборов в крупном и особо крупном размере. Несмотря на тесную взаимосвязь налоговой, административной и уголовной ответственности в отношении нарушений налогового законодательства, самостоятельный характер налоговой ответственности в системе юридической ответственности подтвержден наличием специфических признаков: основные положения о налогах и сборах закреплены в НК РФ; предусмотрены собственные меры как карательного, правоохранительного характера, направленные на нарушителя в качестве наказания за противоправно совершенное деяние или бездействие, так и поощрительного характера, побуждающие налогоплательщиков соблюдать нормы, предписанные законодательством РФ.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации: части первая и вторая: текст с изменениями и дополнениями на 15 января 2015 года. М.: Эксмо, 2015. 941 с.
2. Уголовный кодекс Российской Федерации с постановочными материалами / под ред. А.И. Рарога. М.: Проспект, 2015. 818 с.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: текст с изменениями и дополнениями. М.: Эксмо, 2015. 477 с.
4. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2002. С. 7.
5. Гогин А.А. К вопросу об уточнении отдельных положений налогового кодекса Российской Федерации // Актуальные проблемы правоведения. 2005. № 3 (12). С. 182–186.
6. Смагина А.Ю. Механизм реализации налоговых льгот в рамках свободной экономической зоны Крыма // Крымский научный вестник. 2015. № 4–1. С. 326–346.
7. Мусаткина А.А. Финансовая ответственность как вид юридической ответственности // Журнал российского права. 2005. № 10 (106). С. 142–151.
8. Репетева О.Е. Классификация юридической ответственности // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2014. № 1 (16). С. 68–70.

#### ACTUAL PROBLEMS OF THE CLASSIFICATION OF TAX OFFENSES AND RESPONSIBILITY FOR THEIR COMMISSION

© 2015

*A. Yu. Smagina, lecturer of Chair “Business and Labor law”  
 Togliatti State University, Togliatti (Russia)*

*Keywords:* tax violation; tax liability; the Tax Code; the Code of Administrative Offences; the Criminal Code of the Russian Federation.

*Abstract:* By structuring the types of tax offenses and the responsibility for these acts, the article examines the problem of the independence of the tax liability as part of the system of legal liability.