**Ответственность налогоплательщиков за невыполнение налоговых обязательств**

Основы действующего режима ответственности за нарушение налогового законодательства изложены в ст. 13 и 14 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».
В ст. 13 «Ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства» установлено:
«Налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, в установленных законом случаях несет ответственность в виде:
а) взыскания всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере той же суммы, а при повторном нарушении — соответствующей суммы и штрафа в двукратном размере этой суммы. При установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором либо решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);
б) штрафа за каждое из следующих нарушений:
за отсутствие учета объектов налогообложения и за ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшие за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период, — в размере 10% доначисленных сумм налога;
за непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган документов, необходимых для исчисления, а также для уплаты налога, — в размере 10% причитающихся к уплате по очередному сроку сумм налога.
в) взыскания пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере 0,3% неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены иные размеры пени. Взыскание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности.
г) других санкций, предусмотренных законодательными актами.
Взыскание недоимки по налогам и другим обязательным платежам, а также сумм штрафов и иных санкций, предусмотренных законодательством, производится с юридических лиц в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном. Взыскание недоимки с юридических и физических лиц обращается на полученные ими доходы, а в случае отсутствия таковых — на имущество этих лиц.
Должностные лица и граждане, виновные в нарушении налогового законодательства, привлекаются в установленном законом порядке к административной, уголовной и дисциплинарной ответственности».
К юридическим и физическим лицам, освобожденным от уплаты налога, виды ответственности, предусмотренные законодательством, не применяются.
В соответствии со ст. 14 «Права налоговых органов и их должностных лиц» Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» налоговые органы имеют следующие права:
а) возбуждать в установленном порядке ходатайства о запрещении заниматься предпринимательской деятельностью;
б) предъявлять в суд или арбитражный суд иски:
о ликвидации предприятий по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;
о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам,
о взыскании неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате незаконных действий;
о признании регистрации предприятия недействительной в случаях нарушения установленного порядка создания предприятия или несоответствия учредительных документов требованиям законодательства и взыскании доходов, полученных этим предприятием;
в) другие права, предусмотренные законодательством.
Должностные лица налоговых органов имеют право в установленном законодательством порядке:
а) проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;
б) обследовать любые используемые для извлечения доходов (прибыли) либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения налогоплательщиков. В случае отказа физического лица допустить должностных лиц налогового органа к обследованию помещений, используемых для извлечения доходов (прибыли), или непредставления им необходимых для расчета налогов документов облагаемый доход определяется налоговыми органами исходя из дохода по аналогичным видам предпринимательской деятельности;
в) приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и кредитных учреждениях в случаях непредставления в налоговый орган документов, связанных с исчислением или уплатой налогов;
г) налагать на руководителей банков, кредитных учреждений, а также финансовых органов административные штрафы в случае невыполнения указаний налоговых органов;
д) изымать у налогоплательщиков документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении дохода (прибыли) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов и фиксацией их содержания;
е) получать без оплаты от всех юридических лиц данные, необходимые для исчисления налоговых платежей плательщиков;
ж) другие права, предусмотренные законодательными актами.
Виды нарушений налогового законодательства можно сгруппировать в зависимости от объекта, на который направлены противоправные деяния:
сокрытие дохода (прибыли) или сокрытие объекта налогообложения; уголовное законодательство устанавливает в качестве состава преступления сокрытие объекта налогообложения в крупных и особо крупных размерах;
занижение дохода (прибыли);
отсутствие учета объекта налогообложения;
ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка;
непредставление или несвоевременное представление в налоговый орган необходимых для исчисления и уплаты налогов документов.
Как показывает практика, появились такие виды нарушений налогового законодательства, за которые должна быть установлена административная и финансовая ответственность.
В основном это нарушения установленного порядка или уклонение от выполнения определенных действий:
нарушение порядка представления в налоговые органы сведений, необходимых для ведения учета налогоплательщиков;
нарушение порядка постановки на учет в налоговых органах;
нарушение порядка ведения учета;
нарушение порядка представления информации об открытии счета в банке;
уклонение от ведения учета;
уклонение от подачи налоговой декларации,
нарушение порядка представления налоговой декларации;
уклонение от постановки на учет в налоговых органах и другие.
Наиболее типичные виды налоговых нарушений влекут (по проекту Налогового кодекса) следующие санкции:
а) за неуплату или неполную уплату сумм налога, причитающихся к уплате, выявленных при проверке налоговым органом, налагается штраф в двукратном размере неуплаченной суммы налога с начисленными на нее процентами исходя из действовавшей ставки рефинансирования Центрального банка РФ. При этом пеня за нарушение сроков уплаты не применяется. Взимание штрафа не освобождает налогоплательщика от обязанности уплатить налог;
б) за нарушение уплаты налога начисляется пеня в размере 0,3 процента неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная со следующего дня после установленного срока уплаты задержанной суммы налога по день уплаты включительно. Взимание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности;
в) за непредставление, несвоевременное представление, представление не в полном объеме в налоговый орган расчетов и иных документов, необходимых для исчисления и уплаты налога, налагается штраф в сумме, соответствующей 10 минимальным месячным установленным законодательством Российской Федерации размерам оплаты труда по каждому случаю непредставления таких документов;
г) за уклонение от выполнения требований налогового органа по устранению выявленных нарушений налогового законодательства, а также за отказ от выполнения указанных требований руководитель предприятия привлекается к административной ответственности в соответствии с действующим законодательством;
д) за невыполнение требований по постановке на учет в установленном порядке в налоговом органе и за открытие (закрытие) в банке расчетного счета (текущего, валютного и других) без уведомления налогового органа руководитель предприятия и физическое лицо, зарегистрированное в качестве предпринимателя без образования юридического лица, привлекаются к административной ответственности в соответствии с действующим законодательством. Повторное невыполнение требования об уведомлении налогового органа об открытии (закрытии) в банке указанных счетов является основанием для принятия в установленном порядке решения о ликвидации предприятия и взимании полученных этим предприятием доходов в пользу государства;
е) нарушение порядка уплаты налогов, взимаемых таможенными органами при ввозе товаров на таможенную территорию Российской федерации и вывозе товаров с этой территории, влекут ответственность в соответствии с Таможенным кодексом РФ.
Налоговое принуждение является видом административного принуждения, осуществляемого в форме финансовых санкций. Этот аспект налоговых правоотношений подробно исследован Ю. Н. Стариловым в книге «Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность».\*

\* Старилов Ю. Н. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995.

Как отмечается в книге, меры налогового принуждения, устанавливаемые нормами различных отраслей права, применяются и в сфере налогообложения. Они имеют следующие специфические признаки:
применяются в отношении как юридических, так и физических лиц;
осуществляются для обеспечения режима законности в сфере налогообложения и соблюдения порядка уплаты налоговых платежей, регулируемых, как правило, нормами финансового и административного права;
механизм правового регулирования налогового принуждения, который устанавливает основания и порядок применения финансовых санкций, административно-принудительных мер воздействия и мер уголовного наказания, определяется административным, финансовым, уголовным законодательством;
внесудебное применение мер налогового принуждения. Применение мер налогового принуждения относится в большинстве случаев к компетенции специальных государственных органов (налоговых органов), уполномоченных должностных лиц (представителей административной власти). Налоговое принуждение является результатом реализации ими государственно-властных полномочий. Меры налогового принуждения применяются, как правило, только теми органами управления и должностными лицами, которые наделены полномочиями представителей административной власти, т. е. осуществляют в отношении неподчиненных им должностных лиц и организаций надзорные функции. Таким образом, налоговое принуждение осуществляется в сфере внеслужебных административных отношений;
меры налогового принуждения различны по своему значению, силе воздействия и масштабу применения;
основной целью имеют понуждение к исполнению гражданами, должностными лицами, предприятиями, учреждениями, организациями установленных правовыми нормами юридических обязанностей в сфере налогообложения, уплаты налогов и других обязательных платежей;
порядок применения налогового принуждения определен в большей мере нормами финансового права и административно-процессуальными нормами, т. е. применение санкций происходит чаще всего в рамках административного процесса;
применение мер налогового принуждения предусматривает упрощенный порядок оперативного воздействия (реагирования), т. е. порядок оформления факта применения мер принуждения в налоговой сфере, по общему правилу, связан с выполнением меньшего объема процессуальных действий, чем, например, осуществление мер принудительного воздействия, предусмотренных уголовно-процессуальным законодательством. Да и процессуальные формы здесь более простые, чем судебные. Процессуальной формой налогового принуждения является, например, порядок взыскания недоимки по налогам и штрафа, производство по делам о совершенном в сфере налогообложения административном правонарушении (они являются одновременно элементом административной юрисдикции, или административной юстиции);
меры налогового принуждения могут применяться к лицам, как совершившим налоговое правонарушение, так и не совершившим его, в превентивных целях: для предупреждения нарушений законодательства о налогах, наступления общественно опасных последствий, обеспечения общественных и государственных финансовых интересов;
при применении мер налогового принуждения должен соблюдаться режим законности, который гарантируется установлением систематического контроля за реализацией мер финансового, административного и уголовного воздействия, осуществлением прокурорского надзора, возможностью обжалования, а также другими способами, закрепленными в действующем законодательстве.
Система мер налогового принуждения обеспечивается административным законодательством, как общим правопорядком, и налоговым законодательством, как специальным правопорядком.
По ст. 156(1) КоАП РСФСР административным штрафом наказывается уклонение от подачи декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом.
Законом РФ «О порядке перерасчета размеров штрафов, предусмотренных Кодексом РСФСР об административных правонарушениях» от 14 июля 1992 года № 3293-1 определен порядок перерасчета штрафов, выраженных в твердых суммах. Перерасчету подлежат штрафы, если их сумма не превышает трех тысяч рублей — предела, определенного данным Законом. Так, если верхний предел размера штрафа не превышает десяти рублей, то он считается равным одной десятой минимального месячного размера оплаты труда, установленного на момент совершения правонарушения, при этом если размер налагаемого штрафа не превышает трех тысяч рублей, то он считается равным десяти минимальным размерам оплаты труда. Размер налагаемого штрафа не может быть ниже четырех минимальных размеров оплаты труда.
Размер штрафа определяется:
а) по отношению к суммам стоимости предметов, ставших объектом правонарушения. Так, сокрытие (занижение) фактически полученных доходов налогообложения влечет полное изъятие сокрытых (заниженных) доходов и наложение штрафа в размере сокрытой (заниженной) суммы дохода;
б) в удвоенном размере в случае повторного совершения аналогичного правонарушения;
в) в пределах кратных размеров по отношению к минимальному размеру оплаты труда.
К налоговым нарушениям применяются те же виды конфискации, которые установлены административным законодательством.
Законодательством предусмотрены следующие варианты применения конфискации:
1) в качестве основного административного взыскания (ст. 176 КоАП РСФСР);
2) в качестве дополнительного к основным административным взысканиям:
а) подлежащим обязательному применению (ст. 107, 137 КоАП РСФСР);
б) подлежащим применению по усмотрению органа (должностного лица), решающего дело (ст. 85 КоАП РСФСР);
в) применяемым органом (должностным лицом) по своему усмотрению в виде альтернативы возмездному изъятию (ст. 106 КоАП РСФСР).
По ст. 28 КоАП РСФСР предусматривается возмездное изъятие предмета, явившегося непосредственным объектом административного правонарушения. Оно состоит в принудительном изъятии и последующей реализации с передачей вырученной суммы бывшему собственнику за вычетом расходов по реализации изъятого предмета. Статьей 29 КоАП РСФСР регулируется конфискация предмета, явившегося непосредственным объектом административного правонарушения. Она заключается в принудительном безвозмездном обращении этого предмета в собственность государства.
Применительно к налоговым правонарушениям возмездное изъятие и конфискация могут применяться для отчуждения имущества (предметов), товаров и иных объектов налогообложения, длительное время используемых для получения прибыли (дохода) со злостным уклонением от налогообложения. В этом случае деятельность, от которой получен доход, также должна являться, по своей сути, административным правонарушением, т.е. посягать на общественный и государственный правопорядок, права и свободы граждан. Возмездное изъятие и конфискация должны предусматриваться ст. КоАП РСФСР как санкции за ведение определенного рода деятельности (например, конфискация предусмотрена по ст. 146(7) при продаже товара без маркировки при помощи марок установленных образцов).
В российском процессуальном законодательстве недостаточно разработан административный судебный порядок рассмотрения налоговых правонарушений, что делает прямое применение ст. 28 и 29 КоАП РСФСР достаточно спорным и неоднозначным. Поэтому необходимо четко разграничивать общественно опасное умышленное противоправное деяние от налоговых нарушений финансового характера и применять возмездное изъятие и конфискацию за налоговые нарушения только по решению суда при наличии всех оснований для их осуществления.
Возмездное изъятие и конфискация предмета в административном порядке без решения суда противоречат ст. 35 Конституции РФ, устанавливающей, что право частной собственности охраняется законом. Поэтому нормы законодательства о налоговых правонарушениях, устанавливающие порядок применения этих взысканий, подлежат приведению в соответствие с Конституцией РФ. Согласно той же статье, никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.
Налогоплательщик может подпадать под налоговую амнистию, если он совершил налоговое нарушение неумышленно. Применение налоговой амнистии предполагается регламентировать Налоговым кодексом с учетом действующего законодательства.
Налоговой амнистией признается освобождение лица, совершившего налоговое нарушение, от ответственности за это нарушение. Налоговая амнистия применяется в отношении лица, совершившего налоговое нарушение по небрежности и добровольно заявившего в налоговый орган о совершенном им нарушении и готовности принять все возможные меры по ликвидации последствий этого нарушения. Заявление претендующего на налоговую амнистию лица о совершенном налоговом нарушении должно быть подано этим лицом до момента обнаружения нарушения налоговым органом, а также до момента, когда этому лицу стало известно о начале налоговой проверки, в результате которой нарушение может быть обнаружено. Заявление подается в налоговый орган по месту учета этого лица. Решение о применении налоговой амнистии принимается руководителем налогового органа по месту учета лица на основании рассмотрения всех обстоятельств дела.
Региональные органы власти и органы местного самоуправления вправе принимать решение о налоговой амнистии в отношении лиц, совершивших налоговые нарушения, приведшие к неуплате или частичной неуплате одного или нескольких соответственно региональных и местных налогов (сборов).
Привлечение к ответственности за налоговые нарушения ограничено сроками исковой давности. Лицо не может быть привлечено к ответственности, если со дня совершения им налогового нарушения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено нарушение, истекли три года — для физических лиц и пять лет — для предприятий и организаций.
Условиями, при которых лицо, совершившее налоговое нарушение, не несет ответственности за это нарушение, являются:
а) неумышленное совершение налогового нарушения вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;
б) совершение налогового нарушения физическим лицом, когда это лицо в момент или в течение совершения нарушения находилось в состоянии невменяемости, т. е. не могло осознавать своих действий или руководить ими вследствие хронического психического заболевания, временного расстройства психики, слабоумия или иного болезненного психического расстройства, либо это лицо было признано в установленном порядке недееспособным;
в) распространение на лицо, совершившее налоговое нарушение, налоговой амнистии по этому нарушению:
г) истечение срока давности привлечения к ответственности за это налоговое нарушение;
д) совершение лицом налогового нарушения вследствие исполнения неправомерного официального разъяснения уполномоченного органа либо нормативного акта (в том числе его отдельных норм и положений), нарушающего принципы и нормы налогового законодательства.
Российское налоговое законодательство не разграничивает понятия «прямое нарушение закона» и «законный обход налога», т. е. использование легальных, формально не связанных с нарушением закона методов. По опыту ряда стран, в частности Германии, к уклонению от налогообложения относятся следующие действия налогоплательщика :
невыполнение им своих конституционных обязанностей;
непредставление налоговой декларации;
неуведомление о неправильно составленной налоговой декларации;
неучет активов или слишком низкая оценка активов при расчете прибыли;
фиктивная запись о займах;
неполное отражение в учете производственных доходов и необоснованное увеличение состава затрат;
сокращение налоговых обязательств;
неправомерное получение налоговых льгот;
несвоевременное установление сумм налога и др.
Наряду с уклонением от налогообложения, которое является уголовным преступлением, в проекте Налогового кодекса предусмотрено такое нарушение налогового законодательства, как уменьшение налоговых обязательств вследствие грубой неосторожности и другие виды.
Специальный подраздел проекта Налогового кодекса посвящен явке с повинной.
Лицо, уклонившееся от налогообложения, может быть освобождено от наказания, если добровольно исправит фальшивые данные или восполнит недостающую информацию. Освобождение от наказания невозможно, если в этот момент на предприятии уже осуществляется налоговая ревизия или преступление уже раскрыто.
В соответствии с налоговым законодательством взыскание с предприятий, учреждений и организаций — юридических лиц недоимок по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и государственные внебюджетные фонды производится органами Госналогслужбы РФ в бесспорном порядке.
В случае отсутствия доходов в виде денежных средств на счетах в банках взыскание обращается на имущество налогоплательщиков, а по платежам в бюджет — также на суммы, причитающиеся им от этих дебиторов. Налоговая полиция может налагать административный арест на имущество юридических и физических лиц с последующей реализацией этого имущества в установленном порядке в случаях невыполнения указанными лицами обязанностей по уплате налогов, сборов и других обязательных платежей для обеспечения своевременного поступления сокрытых налоговых сумм в бюджет.
Взыскание недоимки может быть обращено только на имущество налогоплательщика-должника, принадлежащее ему на праве собственности или полного хозяйственного ведения.
Обращение взыскания недоимки на имущество предприятия-налогоплательщика не производится, если к моменту принятия решения о таком обращении арбитражным судом возбуждено производство по делу о несостоятельности (банкротстве) предприятия. Если это производство возбуждено после принятия решения об обращении взыскания недоимки на имущество налогоплательщика, процесс обращения взыскания и его реализация приостанавливаются, а в случае признания предприятия несостоятельным — прекращается.
Процедура налоговой ответственности при несостоятельности предприятия изложена в Положении о порядке обращения взыскания недоимок по налогам и другим обязательным платежам, уплачиваемым юридическими лицами в бюджет и государственные внебюджетные фонды, на их имущество в случае отсутствия денежных средств на счетах в банках, утвержденном Госналогслужбой РФ, Департаментом налоговой полиции РФ, Минфином РФ 24 июня 1994 г.
Должностные лица Государственной налоговой службы оформляют проверки предприятий, учреждений и организаций актами, в которых отражаются выявленные нарушения законодательства о налогах и других платежах в бюджет и факты невыполнения требований должностных лиц государственных налоговых инспекций, а также даются указания об устранении выявленных нарушений и о внесении причитающихся сумм в бюджет.
Акт подписывается должностными лицами Госналогслужбы РФ, другими участниками проверок, руководителями и главными (старшими) бухгалтерами проверенных предприятий, учреждений и организаций. В случаях несогласия с фактами, изложенными в акте, руководители и главные (старшие) бухгалтеры предприятий, учреждений и организаций обязаны подписать акт, сделать запись о своих возражениях и приложить письменные пояснения и документы, подтверждающие эти возражения.
При выявлении на предприятиях, в учреждениях и организациях нарушений, за которые виновные лица подлежат привлечению к административной ответственности, должностные лица Госналогслужбы РФ помимо отражения этих фактов в акте проверки составляют протоколы о нарушении налогового законодательства.
Акты проверки налоговых инспекций (решения налоговых органов) и протоколы (постановления) об административных правонарушениях имеют как сходство, так и различие. Это документы, включающие составы административных и финансовых нарушений. Общее у этих документов заключается в том, что если акт проверки налоговых органов имеет состав умышленного налогового нарушения, то он, как и протокол об административном правонарушении, фиксирует содержание общественно вредного деяния. Однако акты проверки и решения налоговых органов отличаются от протоколов общей направленностью на констатацию всех аспектов налоговых отношений по налоговой проверке, как положительных, так и отрицательных. Протоколы составляются, как правило, по факту уклонения от подачи декларации о доходах по основании ям статьи 156(1) КоАП РСФСР.
Протокол подписывается лицом, его составившим, и лицом, совершившим административное правонарушение. При наличии свидетелей протокол может быть подписан также и этими лицами. В случае отказа от подписания протокола в нем делается соответствующая запись. Лицо, совершившее правонарушение, вправе представить прилагаемые к протоколу объяснения и замечания, а также изложить мотивы отказа в его подписании.
Отказ от подписи протокола не является основанием для прекращения дела о привлечении виновных лиц к административной ответственности.
Руководители государственных налоговых инспекций в соответствии с предоставленными им правами принимают постановления о наложении административного штрафа на должностных лиц предприятий, учреждений, организаций и граждан, виновных в административных правонарушениях.
Наличные денежные средства в рублях и иностранной валюте в случае их обращения в возмещение недоимки подлежат изъятию у налогоплательщика независимо от его согласия.