**Содержание**

[Введение 3](#_Toc225097009)

[Глава I. Общие положения об ответственности за налоговые правонарушения 5](#_Toc225097010)

[1.1. Понятие и состав налогового правонарушения 5](#_Toc225097011)

[1.2. Стадии ответственности за нарушение налогового правонарушения 8](#_Toc225097012)

[Глава II. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение 13](#_Toc225097013)

[2.1. Налоговая ответственность 13](#_Toc225097014)

[2.2. Административная ответственность 15](#_Toc225097015)

[3.3. Уголовная ответственность 18](#_Toc225097016)

[Глава III. Привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения 23](#_Toc225097017)

[Заключение 26](#_Toc225097018)

[Список источников и литературы 28](#_Toc225097019)

# Введение

Налоги и государство - явления взаимосвязанные: государство не может существовать без системы налогообложения, в то же время существование налогов без государства также является невозможным. Возникновение налогов относят к периоду становления первых государственных образований, когда появляется товарное производство, формируется государственный аппарат - чиновники, армия, суды. Появление налогов связано с самыми первыми общественными потребностями, так как государству всегда необходимы денежные средства: для ликвидации стихийных бедствий, строительства дорог, поддержания общественного порядка. И именно налоги являются инструментом мобилизации денежных средств для возможности выполнения государством лежащих перед ним задач.

Становление рынка изменяет содержание ранее существовавших отношений по обеспечению государства финансовыми ресурсами: все большее значение приобретают налоговые методы их аккумуляции.

Общественные отношения, возникающие в процессе установления и взимания налогов, пошлин, сборов и других обязательных платежей, объединенных в налоговую систему РФ, и урегулированные нормами налогового права, называются налоговыми правоотношениями.

Содержание этих отношений определяется нормами, устанавливающими принципы налогов и правоспособность сторон конкретных налоговых правоотношений.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный (местный) фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность компетентных органов - обеспечить уплату налогов. Невыполнение налогоплательщиками своей обязанности влечет за собой причинение материального ущерба государству, ограничивает его возможности по реализации функций и задач. Поэтому законодательство предусматривает строгие меры воздействия к лицам, допустившим такое правонарушение.

Стороны налоговых правоотношений, наделенные юридическими правами и обязанностями, считаются субъектами этих правоотношений.

Целью представленной работы является рассмотрение вопросов правонарушений и ответственности в сфере налоговых отношений.

# Глава I. Общие положения об ответственности за налоговые правонарушения

## 1.1. Понятие и состав налогового правонарушения

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.[[1]](#footnote-1)

Признаки налогового правонарушения:

1) противоправность предполагает собой совершение налогоплательщиком деяния вопреки прямому запрету, установленному законом. Совершение действий, прямо не противоречащих законодательству, даже если при этом наносятся убытки бюджету (например, налоговая оптимизация, проводимая в рамках законных возможностей), правонарушением быть признано не может;

2) виновность. Наложение определенных налоговых санкций влечет только виновное совершение наказуемого деяния. Вина правонарушителя может быть представлена в двух основных формах: умысел и неосторожность. Отсутствие вины является безусловным основанием для принятия решения об отсутствии самого правонарушения. Так, несвоевременное представление налоговой декларации в связи с болезнью должностного лица, в обязанности которого входит составление и сдача бухгалтерской отчетности в налоговые органы, не повлечет привлечение к налоговой ответственности;

3) наказуемость. Ответственность за налоговое правонарушение установлена Налоговым кодексом РФ[[2]](#footnote-2) (далее – НК РФ). Таким образом, санкции могут быть применены строго в размерах, закрепленных в этом нормативно-правовом акте.

Элементами состава налогового правонарушения являются:

 1) объект;

 2) объективная сторона;

 3) субъект;

 4) субъективная сторона.

Объектом налогового правонарушения являются общественные отношения, охраняемые налоговым законом, нарушаемые налогоплательщиком.

Выделяют несколько видов объектов налоговых правонарушений:

 1) общий (налоговая система Российской Федерации в целом);

 2) родовой (совокупность институтов налогового права, в отношении которых осуществляется посягательство). В налоговой сфере можно выделить несколько групп родовых объектов - общественные отношения, охраняющие права налогоплательщика (налоговых органов), обязанности налогоплательщика по уплате налогов, правила ведения бухгалтерского (налогового) учета, правила учета налогоплательщиков, обязанности налоговых органов и т.д.;

 3) непосредственный (конкретное правоотношение, на нарушение которого направлено противоправное деяние).

Объективной стороной налогового правонарушения является деяние, которое может быть выражено как действием, так и бездействием.

Выделяют две основные группы признаков, характеризующих объективную сторону налогового правонарушения:

1) обязательные;

2) факультативные.

К обязательным признакам объективной стороны относятся:

1) общественно опасное деяние;

2) общественно опасные последствия;

3) причинная связь между деянием и последствиями.

В зависимости от наступления общественно опасных последствий для наступления налоговой ответственности налоговые правонарушения подразделяются на две категории:

 1) правонарушения с материальным составом. Указанные противоправные деяния считаются оконченными исключительно в момент наступления вредных последствий;

 2) правонарушения с формальным составом. Для наступления налоговой ответственности за такие деяния обязательного наступления общественно опасных последствий не требуется. Правонарушение считается оконченным в момент совершения деяния.

К факультативным признакам объективной стороны относят:

 1) время совершения правонарушения;

 2) место совершения правонарушения;

 3) обстановку совершения правонарушения;

 4) способ совершения правонарушения.

Наличие факультативных признаков объективной стороны правонарушения будет необходимо для наступления налоговой ответственности только в том случае, когда это непосредственно указанно в статье НК РФ, устанавливающей санкции за такое нарушение закона.[[3]](#footnote-3)

Под субъектом налогового правонарушения понимается лицо, его совершившее. Субъектом налогового правонарушения может являться вменяемое лицо, достигшее ко времени совершения налогового правонарушения определенного законом возраста.

Субъективная сторона налогового правонарушения характеризуется формой вины: умышленной или неосторожной.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, 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;

 3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

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

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

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 НК РФ. Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.[[4]](#footnote-4) Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 НК РФ.

## 1.2. Стадии ответственности за нарушение налогового правонарушения

Ответственность является длящимся охранительным правоотношением. Налоговая ответственность, как охранительное правоотношение, возникающее между компетентным органом и налогоплательщиком, совершившим налоговое правонарушение, проявляется в последовательных процессуальных действиях. Эти процессуальные действия образуют производство по делу о налоговом правонарушении и охватывают следующие стадии: возбуждение производства по делу о налоговом правонарушении; рассмотрение дела и вынесение по делу решения; судебный контроль; исполнение решения о привлечении нарушителя к ответственности.[[5]](#footnote-5)

Стадия возбуждения дела о налоговом правонарушении подразделяется на два этапа. На первом этапе происходит выявление и фиксация налогового правонарушения в процессе контрольной проверки деятельности налогоплательщика, дается правовая оценка (юридическая квалификация) его действиям. При этом обнаруженные обстоятельства и результаты проверки документально оформляются в материалы проверки. Особое внимание уделяется итогам проверки, которые находят письменное отражение в акте проверки.

Поскольку в процессе налоговой проверки было выявлено налоговое правонарушение и ему дана правовая оценка в акте проверки, постольку этот этап можно рассматривать как «налоговое расследование»[[6]](#footnote-6) и в качестве начала возбуждения дела о налоговом правонарушении. На втором этапе первой стадии после составления акта проверки в течение 14 дней налогоплательщик вправе ознакомиться с этим актом и представить письменные объяснения мотивов отказа подписать его или дать возражения по акту в целом либо по отдельным его положениям.

Стадия рассмотрения дела и вынесения по нему решения. На этой стадии, которая является центральной, определяется юридическая квалификация содеянного и назначается наказание или, что то же самое, налоговая санкция, которая применяется к нарушителю. Анализ норм НК РФ позволяет выделить в рамках рассматриваемой стадии три этапа: рассмотрение дела о налоговом правонарушении; принятие решения по делу; доведение решения до сведения лица, привлекаемого к ответственности.

На первом этапе в соответствии с требованиями п. 6 ст. 100 НК РФ лицо, в отношении которого проводилась налоговая проверка (его представитель), в случае несогласия с фактами, изложенными в акте налоговой проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в течение 15 дней со дня получения акта налоговой проверки вправе представить в соответствующий налоговый орган письменные возражения по указанному акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменным возражениям или в согласованный срок передать в налоговый орган документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность своих возражений.

Нормы НК РФ предусматривают право для нарушителя на присутствие при рассмотрении дела и, что вытекает из смысла закона, право давать устные объяснения. Налоговый орган обязан заблаговременно известить привлекаемое к ответственности лицо о месте и времени рассмотрения дела.

Рассмотрение дела в соответствии осуществляется руководителем налогового органа (его заместителем) единолично. Он по своему внутреннему убеждению оценивает имеющиеся в материалах объяснения привлекаемого к ответственности лица, показания свидетелей, заключение эксперта и т.д.

На втором этапе принимается решение по делу о налоговом правонарушении, которое представляет собой письменный индивидуально-правовой акт руководителя (заместителя) налогового органа. В нем должна содержаться юридическая квалификация (правовая оценка) налогового правонарушения со ссылкой на соответствующую норму НК РФ и указание на то, какое наказание (налоговая санкция) назначается за совершенное налоговое правонарушение.

На третьем этапе на основе вынесенного решения о привлечении лица к ответственности этому лицу направляется копия решения и требование об уплате недоимки по налогу, пени и суммы штрафа по налоговой санкции. В требовании должно содержаться предложение о добровольной уплате суммы штрафа.

Стадия судебного контроля. В соответствии со ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обращаться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта.

 Основным содержанием данной стадии является проверка судом законности решения руководителя налогового органа о привлечении лица к ответственности и назначение наказания, связанного с дополнительным изъятием имущества у виновного лица.

Стадия судебного контроля охватывает два этапа: рассмотрение иска налогового органа о взыскании налоговой санкции; вынесение решения по делу и назначение наказания.

НК РФ определяет порядок подачи искового заявления о взыскании налоговой санкции в п. 2 ст. 104 НК РФ. Исковое заявление о взыскании санкций с организаций или индивидуальных предпринимателей подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции. При этом к исковому заявлению должно быть приложено решение налогового органа, а также все другие материалы, полученные в процессе проверки.

На первом этапе при рассмотрении иска о взыскании налоговых санкций суд проверяет законность и обоснованность решения руководителя (заместителя) налогового органа о привлечении лица к ответственности. При этом учитываются смягчающие и отягчающие вину обстоятельства, позволяющие изменить размер налоговой санкции. Представляется, что суд вправе при рассмотрении дела пригласить нарушителя и выслушать его объяснения и возражения по материалам дела.

На втором этапе суд подводит итоги по рассмотрению дела о совершенном налоговом правонарушении, дает правовую оценку содеянному нарушителем, подтверждает мнение налогового органа о виновности нарушителя и определяет налоговую санкцию, наказание, предусмотренное НК РФ.

Исполнение решения суда о взыскании налоговой санкции. Исполнение вступившего в законную силу решения суда о взыскании налоговой санкции производится в порядке, установленном Федеральным законом «Об исполнительном производстве»[[7]](#footnote-7). Суть исполнения состоит в изъятии у налогоплатещика-нарушителя денежных средств (определенного имущества) и передаче их в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Так, исполнительный документ, в котором содержится требование судебного органа о взыскании налоговой санкции, может быть направлен налоговым органом или судебным приставом в банк или иную кредитную организацию с указанием о перечислении санкции - штрафа со счета налогоплательщика на казначейский счет. При этом следует иметь в виду, что в соответствии с п. 6 ст. 114 НК РФ перечисление штрафов со счетов налогоплательщиков должно осуществляться только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней.

# Глава II. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

## 2.1. Налоговая ответственность

Правовая система не может функционировать без института ответственности.

Юридическая ответственность неразрывно связана с государством, нормами права, обязанностью и противоправным поведением. Государство, издавая нормы права, определяет юридическую ответственность субъектов независимо от их воли и желания, т.е. юридическая ответственность носит государственно-принудительный характер.

Традиционно в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность. Однако в последнее время ряд авторов поставили вопрос о существовании специального вида ответственности - налоговой. В научной литературе высказываются различные точки зрения по этому поводу. Одни авторы полагают, что недопустимо само применение термина «налоговая ответственность». Другие считают, что о «налоговой ответственности» можно говорить только с достаточной степенью условности, выделение же ее в качестве самостоятельного вида юридической ответственности ничем не обосновано. Третьи утверждают, что в российской правовой системе сформировалось достаточно четко выраженное правовое явление - ответственность за налоговые правонарушения. Поэтому обозначение ответственности за налоговые правонарушения как налоговой ответственности вполне обоснованно. Соблюдение норм налогового законодательства, продолжают они, обеспечивается мерами административной, финансовой, дисциплинарной и уголовной ответственности, которые включаются в частное понятие «налоговая ответственность».

 Употребление термина «налоговая ответственность» очень спорно, поэтому следует обратиться к теории права.

 Юридическая ответственность характеризуется следующими основными признаками:

 1) опирается на государственное принуждение;

 2) это конкретная форма реализации санкций, предусмотренных нормами права;

 3) наступает за совершение правонарушения;

 4) выражается в определенных отрицательных последствиях для правонарушителя;

 5) воплощается в процессуальной форме.

 Указанные признаки юридической ответственности являются обязательными: отсутствие хотя бы одного из них свидетельствует об отсутствии юридической ответственности и позволяет отграничивать ее от других правовых и неправовых категорий.[[8]](#footnote-8)

Ответственность за совершение налогового правонарушения обладает всеми основными признаками юридической ответственности:

 1) выражается в применении мер государственного принуждения;

 2) наступает на основе норм права и за нарушение правовых норм;

 3) является последствием виновного деяния;

 4) состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть;

 5) реализуется в соответствующих процессуальных формах.

Таким образом, налоговая ответственность имеет все признаки юридической ответственности, но для того чтобы говорить о ней как о самостоятельном виде ответственности, необходимо выделить и особые признаки ответственности за налоговые правонарушения, а именно:

 1) основанием ответственности является налоговое правонарушение;

 2) применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права;

 3) особый субъектный состав;

 4) к данной ответственности обязанных лиц привлекают специальные органы: налоговые или таможенные.

Из этого можно заключить, что налоговая ответственность самостоятельными признаками ответственности не обладает и говорить о налоговой ответственности как о самостоятельном виде ответственности и не представляется возможным.

Учитывая вышесказанное, можно вывести определение налоговой ответственности. Налоговая ответственность - это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога.

##  2.2. Административная ответственность

Так называемая налоговая ответственность за нарушение налогового законодательства, нашедшая отражение в НК РФ, по существу является административной, но имеющей некоторые специфические черты. Это подтверждается позицией Конституционного Суда РФ в постановлении от 17 декабря 1996 г. «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»[[9]](#footnote-9). Постановление определяет санкции за нарушения налогового законодательства как административно-правовые и уголовно-правовые. Такую же позицию занимают многие ученые-правоведы (Д.Н. Бахрах, Е.Ю. Грачева, М.В. Кустова, М.Ю. Орлов, С.Г. Пепеляев, В.Д. Сорокин). В частности, В.Д. Сорокин признавал налоговую ответственность разновидностью «административной ответственности в ее классическом виде»[[10]](#footnote-10). Об этом свидетельствуют и признаки, характеризующие налоговую ответственность, которую с учетом ее специфики правильнее называть административной (налоговой) ответственностью. Назовем эти признаки.

Прежде всего, следует указать на то, что административная (налоговая) ответственность возникает на основе налогового правонарушения. Согласно ст. 106 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность.

Если в результате выездной налоговой проверки выявлены факты правонарушения, то эти факты должны быть документально подтверждены в акте налоговой проверки и сделаны ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данное правонарушение.

Характерным для налогового правонарушения является не сходство с преступлением, а отличие от него. Данные правонарушения хотя и не так опасны, но встречаются чаще, чем преступления. Их опасность заключается не столько в характере самих противоправных действий, сколько в значительной распространенности, «массовидности»[[11]](#footnote-11). Нелишне заметить, что налоговые правонарушения, предусмотренные как в НК РФ, так и в КоАП РФ, в целом тождественны по содержанию.

Административная (налоговая) ответственность представляет собой негативную реакцию государства на совершенное налоговое правонарушение. Эта реакция реализуется, как правило, во внесудебном порядке, решением соответствующих органов исполнительной власти, в частности, органов налогового администрирования (налоговые, таможенные и др.), применяющих налоговые санкции в отношении налогоплательщиков, совершивших налоговые правонарушения. Вместе с тем в зависимости от обстоятельств и суды рассматривают дела о налоговых правонарушениях. Но все эти органы являются субъектами административной юрисдикции.

Административная (налоговая) ответственность, будучи реакцией государства на совершенное налоговое правонарушение, проявляется наиболее четко в трех основных процессуальных формах. К ним относятся: объяснение (возражения) правонарушителя по поводу совершенного противоправного деяния; правовая отрицательная оценка деяния юрисдикционным органом; применение административного наказания на основе отрицательной оценки, которое в НК РФ получило название «налоговая санкция».

Названные процессуальные формы являются одновременно мерами административной ответственности. Их использование, в особенности налоговой санкции, связано с применением к налогоплательщику, совершившему налоговое правонарушение, меры, которая представляет дополнительное обременение. В сфере налоговых отношений такие обременения носят главным образом имущественный характер, т.е. характер штрафов, о чем говорят все налоговые санкции НК РФ. Привлечение к административной (налоговой) ответственности, и в частности взыскание налоговой санкции, не влечет для виновного лица судимости. Аналогичным образом данный признак характеризует административную (налоговую) ответственность, предусмотренную КоАП РФ.

Меры административной (налоговой) ответственности применяются органом налогового администрирования и их должностными лицами в отношении не подчиненных им по службе виновных лиц. Будучи субъектами единого правоохранительного отношения, и налоговый орган, и налогоплательщик, совершивший налоговое правонарушение, не являются работниками одного коллектива и не связаны служебно-трудовыми отношениями. Это обстоятельство позволяет отличить административную (налоговую) ответственность от дисциплинарной, к которой привлекаются служащие и работники определенного коллектива, как правило, в порядке подчиненности вышестоящему органу.

## 3.3. Уголовная ответственность

Пункты 3 и 4 ст. 108 НК РФ соотносят административную (налоговую) ответственность с уголовной ответственностью, имеющей налоговую направленность. Пункт 4 данной статьи указывает, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от уголовной ответственности. Уголовная ответственность установлена за налоговые преступления, и не будет лишним дать этой категории краткую характеристику.

Признаки уголовной ответственности. Уголовную ответственность за налоговые преступления характеризуют признаки, свойственные административной (налоговой) ответственности, но с учетом ее особенностей. Назовем наиболее важные.

Главное, чем отличается уголовная ответственность от административной (налоговой), - это ее основание. Основанием уголовной ответственности за преступления в сфере налогообложения является налоговое преступление. В ныне действующем УК РФ предусмотрены четыре состава налоговых преступлений: уклонение от уплаты налогов с физических лиц (ст. 198); уклонение от уплаты налогов с организаций (ст. 199); неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1); сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых производится взыскание налогов (ст. 199.2) Статьи о налоговых преступлениях предусматривают привлечение к уголовной ответственности только за уклонение от уплаты налогов в крупном размере.

Уголовная ответственность в сфере налогообложения представляет собой реакцию государства на совершенное налоговое преступление, которая реализуется в процессуальных формах и осуществляется органами исполнительной власти (милицией), прокуратурой, судом. Обвинение и осуждение налогоплательщика, совершившего налоговое преступление, применение к нему уголовного наказания могут быть осуществлены только посредствам проведения предусмотренных законом уголовно-процессуальных действий, которые складываются в стадии уголовного процесса: возбуждение уголовного дела, его расследование, судебное разбирательство, исполнение уголовного наказания. Закон, регламентируя порядок и последовательность их осуществления, определяет основные элементы уголовной ответственности: объяснения виновного лица на протяжении всего процесса, правовую отрицательную оценку компетентных органов, назначение судом наказания.

Субъектами уголовной ответственности в сфере налогообложения могут быть только физические лица. Это положение относится к уклонению от уплаты налогов как физическими лицами, так и организациями.

К физическим лицам как субъектам уголовной ответственности относятся граждане Российской Федерации, иностранные граждане, лица без гражданства, достигшие 16-летнего возраста, имеющие облагаемый налогом доход (зарплату) и обязанные в соответствии с законодательством представлять в органы налоговой службы декларацию о доходах в целях исчисления и уплаты налога.

Неуплата налога организацией обусловлена, как правило, действиями должностных лиц организации, к которым в первую очередь относятся руководитель организации-налогоплательщика и главный бухгалтер. По их указаниям могут вноситься искажения в документы налоговой отчетности и скрываться доходы организации. Именно эти должностные лица могут привлекаться к уголовной ответственности за налоговые «грехи» организации.

Нормативное основание уголовной ответственности составляют правовые нормы, предусматривающие: составы налоговых преступлений; производство по делам об уголовных преступлениях; исполнение обвинительного приговора о назначении уголовного наказания. Эти нормы содержатся прежде всего в УК РФ, а также в других кодексах РФ - Уголовно-процессуальном и Уголовно-исполнительном. Регулирование федеральным законом общественных отношений, связанных с совершением налоговых преступлений, дает определенные гарантии в защите прав и интересов виновного налогоплательщика.

Уголовную ответственность в сфере налогообложения отличают две особенности. Во-первых, она карает за налоговые преступления, которые, несмотря на общественно опасный характер, относятся к имущественным, не имеющим отношения к преступлениям - эксцессам (убийствам, изнасилованиям и т.д.). Во-вторых, по субъектному составу к уголовной ответственности за налоговые преступления привлекаются «беловоротничковые» преступники, говоря по-другому, как правило, интеллигентные люди, законопослушные во всех других отношениях. Эти особенности не могут не учитываться судом при назначении уголовного наказания по делу о налоговом преступлении.

Элементы уголовной ответственности в сфере налогообложения. Меры уголовной ответственности реализуются в уголовно-процессуальном правоотношении, главными субъектами которого являются компетентный орган, наделенный властными юрисдикционными полномочиями, и обвиняемый (подсудимый, осужденный). Анализ их взаимоотношений позволяет по аналогии с административной (налоговой) ответственностью выделить в структуре уголовной ответственности те же элементы: объяснение обвиняемым лицом существа налогового преступления; правовую отрицательную оценку противоправного деяния; назначение наказания судом и его исполнение.

Понятию «объяснение» в данной статье придается более фундаментальное значение, чем это принято в УПК. Это понятие свидетельствует о том, что на протяжении всего уголовного процесса обвиняемый как личность имеет не только обязанности, но и права. Право на «объяснение» обвиняемого включает в себя возможность (ст. 47 УПК РФ): «возражать против обвинения», «давать показания по предъявленному обвинению», «представлять ходатайства», «давать показания и объяснения на родном языке» и т.д. Можно думать, что объяснение как уголовно-процессуальная категория находит свое место также в последнем слове подсудимого.

Наиболее существенным элементом уголовной ответственности в сфере налогообложения является категория «правовая отрицательная оценка». Подвергаясь уголовно-процессуальному отрицательному воздействию со стороны компетентных органов, лицо, совершившее налоговое преступление, выступает в качестве подозреваемого, обвиняемого, подсудимого и осужденного.[[12]](#footnote-12) Наивысшее развитие уголовно-процессуальная отрицательная оценка получает при вынесении обвинительного заключения и обвинительного приговора.

Завершающим элементом уголовной ответственности является уголовное наказание, закрепляющее правовую отрицательную оценку и назначаемое судом от имени государства за совершенное преступление. Статьи УК РФ о налоговых преступлениях устанавливают уголовные наказания в виде штрафа, ареста, лишения свободы с запретом занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

 Анализируя роль каждого элемента уголовной ответственности применительно к налоговым отношениям, следует, по-видимому, признать правильным мнение известного отечественного криминалиста К.Ф. Тихонова, который еще в 60-х годах XX в. полагал, что сущностью уголовной ответственности является не само уголовное наказание, а осуждение, порицание виновного в совершенном преступлении.[[13]](#footnote-13) И действительно, уголовно-процессуальный коридор, по которому идет с момента совершения налогового преступления виновное лицо, и обвинительный приговор, зачитываемый судьей, представляют собой уже часть наказания, нередко даже его важнейшую часть. С.Г. Пепеляев, хорошо понимая данный процессуальный аспект, разумно замечает: «Не секрет, что угроза очутиться на скамье подсудимых оказывает сильное психологическое воздействие на руководителей организаций и граждан. Чтобы избежать этого, они зачастую готовы уплатить любые суммы лишь бы окончить дело миром».[[14]](#footnote-14)

Правовая отрицательная оценка как элемент уголовной ответственности имеет большое значение при правильном и взвешенном использовании в налоговой юрисдикции уголовной репрессии. Государство должно бороться с неплательщиками налогов не столько карательными мерами, сколько совершенствованием системы налогообложения.

# Глава III. Привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения

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

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

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

4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Законодательством определены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а именно:

1) никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

2) никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

3) предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации;

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

5) привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени;

6) лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Согласно п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом. Следовательно, при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц (п. 7 ст. 101 НК РФ) судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик - физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. Поэтому, если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком - физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, определение которых дано в ст. 2 НК РФ, вопрос о квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только в соответствии с положениями НК РФ.

При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков (п. 4 ст. 108, п. 7 ст. 101 НК РФ) необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ.

# Заключение

Таким образом, в заключении следует подвести итоги и отметить следующие важные моменты работы.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Признаки налогового правонарушения:

1) противоправность

2) виновность.

3) наказуемость.

Среди стадии ответственности за налоговые правонарушения следует выделить следующие: возбуждение производства по делу о налоговом правонарушении; рассмотрение дела и вынесение по делу решения; судебный контроль; исполнение решения о привлечении нарушителя к ответственности.

Налоговая ответственность - это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога.

Административная (налоговая) ответственность, будучи реакцией государства на совершенное налоговое правонарушение, проявляется наиболее четко в трех основных процессуальных формах. К ним относятся: объяснение (возражения) правонарушителя по поводу совершенного противоправного деяния; правовая отрицательная оценка деяния юрисдикционным органом; применение административного наказания на основе отрицательной оценки, которое в НК РФ получило название «налоговая санкция».

В свою очередь, уголовную ответственность за налоговые преступления характеризуют признаки, свойственные административной (налоговой) ответственности, но с учетом ее особенностей.

Основанием уголовной ответственности за преступления в сфере налогообложения является налоговое преступление. Главное, чем отличается уголовная ответственность от административной (налоговой), - это ее основание.

# Список источников и литературы

1. Конституция Российской Федерации. Принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 года. - М.: Юридическая литература, 1993. 62с.
2. Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ // Собрание законодательства РФ от 3 августа 1998 г. №31. Ст. 3824.
3. Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. №63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации от 17 июня 1996 г. №25. Ст.2954.
4. Федеральный закон от 2 октября 2007 г. №229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Собрание законодательства РФ от 8 октября 2007 г. №41. Ст. 4849.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. №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» // Собрание законодательства РФ от 6 января 1997 г. №1. Ст. 197.
6. Административное право / Под ред. Ю.М. Козлова и Л.Л. Попова. М., 2008.
7. Брызгалин А.В., Зарипов М.В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ. М., 2007.
8. Вострикова Л.Г. Финансовое право: Учебник для вузов. – Юстицинформ. 2008 г.
9. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России. ЗАО Юстицинформ. 2008.
10. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2008.
11. Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2006.
12. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ. 2007. Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2005.
13. Сорокин В.Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Правоведение. 1999. №1.
14. Тихонов К.Ф. О сущности уголовной ответственности // Вопросы предупреждения преступлений. Томск. 1967.
15. Финансовое право: Учебник//Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 2006.
1. Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России. ЗАО Юстицинформ. 2008. С. 98. [↑](#footnote-ref-1)
2. Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации от 31 июля 1998 г. №146-ФЗ // Собрание законодательства РФ от 3 августа 1998 г. №31. Ст. 3824. [↑](#footnote-ref-2)
3. Финансовое право: Учебник//Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 2006. С. 400. [↑](#footnote-ref-3)
4. Вострикова Л.Г. Финансовое право: Учебник для вузов. – Юстицинформ. 2008 г. [↑](#footnote-ref-4)
5. Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. М., 2008. С. 396-397. [↑](#footnote-ref-5)
6. Брызгалин А.В., Зарипов М.В. Комментарий основных положений Налогового кодекса РФ. М., 2007. С. 168. [↑](#footnote-ref-6)
7. Федеральный закон от 2 октября 2007 г. №229-ФЗ «Об исполнительном производстве» // Собрание законодательства РФ от 8 октября 2007 г. №41. Ст. 4849. [↑](#footnote-ref-7)
8. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ. 2007. С. 192. [↑](#footnote-ref-8)
9. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. №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» // Собрание законодательства РФ от 6 января 1997 г. №1. Ст. 197. [↑](#footnote-ref-9)
10. Сорокин В.Д. О двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Правоведение. 1999. N 1. С. 46 [↑](#footnote-ref-10)
11. Административное право / Под ред. Ю.М. Козлова и Л.Л. Попова. М., 2008. С. 317. [↑](#footnote-ref-11)
12. Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2006. С. 275. [↑](#footnote-ref-12)
13. Тихонов К.Ф. О сущности уголовной ответственности // Вопросы предупреждения преступлений. Томск. 1967. С. 5-6. [↑](#footnote-ref-13)
14. Налоговое право / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2005. С. 453. [↑](#footnote-ref-14)