Тема: «Налоговые правонарушения, их признаки и состав».

Содержание

Введение

1. Характеристика налоговых правонарушений.

*1.1. Налоговые правонарушения и их признаки.*

*1.2. Виды и состав налоговых правонарушений.*

*1.3. Формы вины при совершении налоговых правонарушений. Обстоятельства, смягчающие и отягощающие вину за совершение налоговых правонарушений.*

*1.4. Ответственность за совершение налоговых правонарушений.*

Заключение

Введение

*«Платить налоги и умереть должен каждый»*

Бенджамин Франклин ([1706](http://ru.wikipedia.org/wiki/1706)-[1790](http://ru.wikipedia.org/wiki/1790))

американский [учёный](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A3%D1%87%D1%91%D0%BD%D1%8B%D0%B9) и [политический деятель](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D0%B8%D1%82%D0%B8%D1%87%D0%B5%D1%81%D0%BA%D0%B8%D0%B9_%D0%B4%D0%B5%D1%8F%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C).

Одной из немногочисленных обязанностей, прямо закрепленных в Конституции РФ, является обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы.

 Налоги представляют собой обязательные платежи, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке.

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Налог не предполагает свободы выбора, поскольку неуплата налога в установленный срок влечет применение принудительных мер.

Меняются ставки налогов, объекты налогообложения, отменяются одни льготы и вводятся новые, уточняются источники уплаты налогов. Но проблема правонарушений в области уплаты налогов и сборов всегда останется актуальной.

В обществе бытует мнение, что налоговые правонарушения – это только лишь незаконное уклонение от уплаты налогов налогоплательщиками, это не так, хотя неуплата налогов и является в данное время наиболее часто встречающимся видом налоговых правонарушений, существует масса других видов деяний подобного рода, совершаемых другими участниками налоговых отношений.

Актуальность темы курсовой работы заключается в том, что налоговые правонарушения серьёзно и весьма негативно влияют на экономику России.

Разработка мероприятий по предупреждению, пресечению и привлечению к ответственности за налоговые правонарушения способствует более рациональному ведению хозяйства государства и открытости финансовых потоков.

Целью данной работы является изучение признаков и состава налоговых правонарушений.

Основными задачами курсовой работы можно назвать установление понятия «налоговое правонарушение», подробное рассмотрение признаков, видов и состава налоговых правонарушений, а также раскрытие сущности ответственности за совершение налоговых правонарушений.

1. Характеристика налоговых правонарушений.

1.1. Налоговые правонарушения и их признаки.

Правонарушение – это неправомерное (противоправное) общественно-вредное деяние (действие или бездействие) деликтоспособного субъекта, за которое предусмотрена юридическая ответственность.

Признаками правонарушения являются:

– противоправность деяния, т.е. действие или бездействие субъекта, противоречащее установленным нормам права;

– общественная вредность деяния, которая выражается в юридической оценке (квалификации) соответствующих видов фактического поведения людей;

– виновность субъекта, выражающаяся в возможности субъекта самостоятельно определять свое поведение;

– деликтоспособность субъекта, т.е. способность того или иного лица нести юридическую ответственность, характеризующуюся в зависимости от субъекта социально-юридическими и медико-юридическими критериями.

 Как следует из положений п.1 ст.1, ст.ст.106 и 107 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ) под налоговым правонарушением подразумеваются виновные действия (бездействие) результатом которых явилось нарушение норм НК РФ (принятых в соответствии с ним федеральных, региональных законов о налогах и сборах, нормативных правовых актах муниципальных образований о местных налогах и сборах), влекущее применение к таким лицам санкции, предусмотренные гл.гл.16, 18 НК РФ.

В юридической науке выделяют следующие признаки правонарушений:

– противоправность деяния - выражается в форме действия либо бездействия, нарушающего норму права;

– виновность деяния - характеризуется совершением противоправного действия либо бездействия умышленно или по неосторожности. Умышленным деяние считается, когда лицо, совершившее его, сознаёт противоправный характер своих действий (бездействий) и желает наступления вредных последствий или сознательно допускает их.

Совершённым по неосторожности правонарушение считается, когда лицо предвидит возможность наступления вредных последствий своего деяния, но легкомысленно рассчитывает на их предотвращение, либо не сознаёт противоправности содеянного, но могло и должно было её сознавать;

– наличие причинной связи между противоправным деянием и наступившими в последствии отрицательными последствиями;

– наказуемость деяния, т.е. наличие установленной законом ответственности за совершение данного правонарушения.

Отсутствие одного из выше перечисленных признаков не позволяет рассматривать деяние участника налоговых отношений как правонарушение, а, следовательно, исключает возможность привлечения его к правовой ответственности.

При анализе определения данного НК РФ можно выявить следующие признаки налогового правонарушения: виновность, противоправность, наказуемость. И хотя, данное определение отдает предпочтение формальному признаку – наказуемости деяния, оно указывает еще на два признака: виновность и противоправность.

Наказуемость получила статус первого признака налогового правонарушения, так как налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которыми НК РФ установлена ответственность. Таким образом, законодатель ограничил возможность установления ответственности за налоговые правонарушения в иных (даже законодательных) актах. Наказуемость как составная часть противоправности в налоговых отношениях выражается в угрозе применения наказания при нарушении запрета совершать те или иные деяния либо не совершения действий, признаки которых описаны в гл. 16 НК РФ ("Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение") и гл. 18 НК РФ ("Нарушение банком обязанностей по налогам и сборам").

Определяя налоговое правонарушение в целом, законодатель пользуется термином "деяние", который употребляется для обозначения, как действия, так и бездействия налогоплательщика, налогового агента и иных лиц. Большинство налоговых правонарушений, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ, могут быть совершены либо только путем действия, либо в результате бездействия. Третья группа – "смешанные правонарушения", т.е. налоговые правонарушения, объективная сторона которых может состоять из совокупности действия и бездействия или являющихся результатом, как действия, так и бездействия (например, ст.117, 122 НК РФ и др.).

Вторым признаком налогового правонарушения является виновность, которая означает предусмотренное Налоговым Кодексом РФ психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Психологическое содержание вины занимает центральное место среди основных категорий, характеризующих вину. Составными элементами психического отношения, проявленного в конкретном правонарушении, является сознание и воля. Различные соотношения сознания и воли образуют форму вины. Содержание вины обусловлено совокупностью интеллекта, воли и их соотношением. Воля – это практическая сторона сознания, которая заключается в регулировании практической деятельности человека. Волевое регулирование поведения – это сознательное направление умственных и физических усилий на достижение цели или удержание от активности. В НК РФ волевые признаки виновного психологического отношения выражены в желании наступления, в сознательном допущении, в расчете на предотвращение последствий. В случае, когда волевой акт отсутствует (забыл, не знал), правонарушитель отвечает за то, что не использовал свои способности для предотвращения вредных последствий.

В описание тех или иных налоговых правонарушений, предусмотренных гл.16 и 18 НК РФ, всегда входит (или предполагается, что входит) определенная форма вины. Поэтому формы вины являются обязательными признаками.

Формами вины могут быть умысел и неосторожность. Большинство налоговых правонарушений, поименованных в НК РФ, предполагают ответственность при неосторожном деянии.

Третьим признаком налогового правонарушения является его противоправность. Такой признак налогового правонарушения, как противоправность, существовал и в Законе об основах налоговой системы, правда, в несколько завуалированном виде. Согласно п.1 ст.13 Закона об основах налоговой системы к ответственности мог быть привлечен налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство.

Противоправность является юридическим выражением материальной характеристики общественного свойства налогового правонарушения. Не может считаться налоговым правонарушением деяние, не предусмотренное законодательством о налогах и сборах, а также деяние, хотя и попадающие под признаки соответствующей статьи гл. 16 или 18 НК РФ, но при совершении которого не нарушаются нормы законодательства о налогах и сборах, состав которых приведен в ст. 1 НК РФ и является исчерпывающим.

1.2. Виды и состав налоговых правонарушений.

К налоговым относятся те правонарушения, которые касаются налоговой системы непосредственно. Правонарушения, имеющие косвенное влияние на налоговые отношения, но охватываемые более широкими составами, к налоговым не относятся. Например, если должностное лицо незаконно выдает налогоплательщику документ, дающий право на налоговую льготу, то действие такого лица должно рассматриваться как должностное, а не налоговое правонарушение. Наоборот, действия налогоплательщика, направленные на неправомерное освобождение от уплаты налога, должны квалифицироваться как соответствующее налоговое правонарушение, а не как уголовное (мошенничество и т.п.).

По своему характеру и направленности все налоговые правонарушения условно могут быть подразделены на четыре обособленные группы:

1. Нарушения, связанные с неисполнением обязанностей в связи с налоговым учетом (ст. 116-117 НК РФ), т.е. пропуск срока, установленного для обращения в налоговый орган для регистрации в качестве налогоплательщика, либо умышленное, с целью уклонения от уплаты налогов, длительное не выполнение обязанности обратиться в налоговый орган для регистрации в качестве налогоплательщика;

2. Нарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и представлением в налоговые органы налоговых деклараций (ст. 119-120 НК РФ), т.е. отсутствие системы отражения на счетах бухгалтерского учета осуществляемых налогоплательщиком хозяйственных операций в соответствии с общими методологическими принципами бухгалтерского учета, либо нарушение правил документирования хозяйственных операций и отражения их в бухгалтерских регистрах, либо представление в налоговый орган документов бухгалтерской и /или налоговой отчетности, не соответствующих установленной формы и не отражающих всех установленных нормативными актами данных;

3. Нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. 122, 123 НК РФ), т.е. уклонение от уплаты налога путем представления налогоплательщиком в налоговый орган документов, содержащих заведомо необоснованные сведения, дающие прямо или косвенно основание для уменьшения размера налога, равно как и для возраста (зачета в счет будущих платежей) ранее уплаченного или взысканного налога, либо неуплата к установленному законом сроку налога или уплата налога позже установленного срока налогоплательщиком либо лицом, обязанным в силу закона исчислить, удержать и уплатить налог вместо налогоплательщика;

4. Нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности налоговых администраций (ст. 125-129.1 НК РФ), т.е. длительное невыполнение или ненадлежащее выполнение законного требования или распоряжения должностного лица налогового органа об устранении или предотвращении нарушений налогового законодательства, либо неправомерное воздействие в какой бы то ни было форме на должностное лицо налогового органа с целью воспрепятствовать выполнению им контрольных действий либо повлиять на принимаемое им решение.

В зависимости от объекта можно выделить два основных вида налоговых правонарушений:

 а) правонарушения, посягающие на налоговые отношения, связанные с непосредственным осуществлением налоговых изъятий и непосредственно влекущие финансовые потери государства;

б) правонарушения, посягающие на отношения, обеспечивающие соблюдение установленного порядка управления в сфере налогообложения.

По непосредственному объекту состава налоговых правонарушений можно выделить правонарушения, посягающие на:

 - материальные фискальные права государства, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие уплату или изъятие налога;

 - процессуальные фискальные права государства, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие учет налогоплательщиков, производство налогового контроля, осуществление производства по делам о налоговых правонарушениях.

Определяя систему нарушений законодательства о налогах и сборах в зависимости от направленности деяний можно выделить:

- правонарушения против системы налогов;

- правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков;

- правонарушения против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика;

- правонарушения против исполнения доходной части бюджетов;

- правонарушения против контрольных функций налоговых органов;

- правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;

- правонарушения против обязанности по уплате налогов.

Необходимо помнить, что не всякое отрицательное деяние участника налоговых правоотношений может быть квалифицировано, как правонарушение, влекущее за собой юридическую ответственность. Чтобы деяние повлекло за собой ответственность оно должно обладать правовыми признаками и элементами состава правонарушения, т.е. иметь состав правонарушения.

Состав правонарушения – это система объективных и субъективных элементов деяния. Как всякая система, т.е. целостное единство, состав правонарушения состоит из ряда взаимосвязанных подсистем и элементов. Отсутствие хотя бы одной подсистемы или элемента состава правонарушения приводит к распадению системы, т.е. отсутствию состава правонарушения в целом.

Состав правонарушения образуют элементы:

– объект правонарушения, т.е. объект правовой охраны, включающий в себя общественные отношения или интересы:

– субъект правонарушения - это дееспособное лицо, совершившее данное правонарушение;

– объективная сторона правонарушения, здесь имеется в виду само противоправное деяние, т.е. способ, место, время и т.д., его отрицательные последствия и причинная связь между деянием и результатом;

– субъективная сторона правонарушения характеризуется элементами цели, мотива, степени вины в форме умысла или небрежности (халатности).

Все четыре элемента состава правонарушения взаимосвязаны и взаимодействуют между собой. Объект взаимодействует с объективной стороной состава, определяя элемент ущерба. Объективная сторона, как акт поведения, взаимодействует с субъектом правонарушения, совершающим то или иное деяние, причиняющее вред объекту.

Опираясь на элементы состава правонарушения можно разобрать правонарушение на составляющие его элементы и подробно исследовать.

Таким образом, составом налогового правонарушения является совокупность установленных Кодексом объективных и субъективных элементов (признаков), характеризующих деяние (действие или бездействие) как конкретное правонарушение.

Объект налогового правонарушения – охраняемые законодательством о налогах и сборах общественные отношения, которым совершенным налоговым правонарушением причиняется или причинен вред.

В зависимости от объекта налогового правонарушения, можно выделить налоговые правонарушения, направленные против системы отношений по взиманию (уплата, перечисление) налогов, которые наносят непосредственный имущественный ущерб по формированию доходной части бюджетной системы: неуплата или неполная уплата налогов (ст. 122 НК РФ), невыполнение налоговым агентом обязанностей по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ).

В качестве объекта данных видов налоговых правонарушений выступает посягательство на материальные фискальные права государства.

- налоговые правонарушения, направленные против системы отношений налогового контроля, которые наносят своего рода организационный ущерб, так как в результате их совершения, налоговые органы не могут полноценно осуществлять свои контрольные функции: нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ), уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст.118 НК РФ), непредставление налоговой декларации (ст.119 НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст.120 НК РФ), несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст.125 НК РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст.126 НК РФ), ответственность свидетеля (ст.128 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, даче заведомо ложного заключения или осуществления заведомо ложного перевода (ст.129 НК РФ), неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст.129.1 НК РФ).

Объективная сторона налогового правонарушения – совокупность признаков, характеризующих внешнюю сторону налогового правонарушения.

Природа существования объективной стороны обусловлена наличием конкретной обязанности, установленной законодательством о налогах и сборах. Признаками объективной стороны налогового правонарушения являются в первую очередь основные характеристики противоправного деяния, т.е. действие или бездействие.

Действие – активное, осознанное и волевое противоправное в нарушение законодательства о налогах и сборах поведение субъекта.

Бездействие – пассивное, осознанное и волевое противоправное в нарушение законодательства о налогах и сборах поведение субъекта, заключающееся в несовершении тех действий, которые он в соответствии с законодательства о налогах и сборах должен был и мог совершить.

В зависимости от содержания конкретной статьи гл. 16 НК РФ признаками объективной стороны могут быть:

– причинная связь, т.е. необходимая связь между противоправным деянием и наступлением вредных последствий, в результате которых государству причиняется определенный ущерб;

–временной период;

– способ совершения противоправного деяния.

Объективная сторона налогового правонарушения является критерием разграничения налоговых правонарушений, совпадающих по объекту и (или) другим элементам (признакам).

Субъект налогового правонарушения – лицо, совершившее налоговое правонарушение.

Субъектом правонарушения, согласно ст. 107 НК РФ является - лицо, совершившее правонарушение и подлежащее наказанию.

Субъект правонарушения характеризирует свойства, позволяющие применить к нему меры ответственности. Для физических и юридических лиц эти свойства различны. Так, признак достижения лицом установленного законом возраста свойствен только физическим лицам.

Поэтому для четкого установления характеристик субъектов нарушений налогового законодательства, прежде всего, выделяют группы субъектов: физические лица и юридические лица.

Физические лица как субъекты нарушений налогового законодательства подразделяются на две категории.

К первой относятся те лица, которые участвуют в налоговых отношениях в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов, ко второй - участвующие в этих отношениях в качестве должностных лиц.

Должностные лица - это служащие, имеющие право совершать в пределах своей компетенции властные действия, влекущие юридические последствия, а также руководить подчиненными им работниками и давать им обязательные для исполнения распоряжения.

Выделяют должностных лиц государственных органов и должностных лиц предприятий, учреждений, организаций. И те, и другие могут быть субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства.

Необходимо учитывать, что должностные лица государственных органов могут реализовывать особые полномочия. Они имеют право предъявлять юридически властные требования и применять меры административного воздействия к органам и лицам, не находящимся в их подчинении. Это полномочия административной власти. Ответственность за нарушения, допущенные должностными лицами при реализации полномочий административной власти, налоговым законодательством не устанавливается. Так, ответственность руководителя налоговой инспекции за злоупотребления властью при разрешении спора с налогоплательщиком будет рассматриваться не как нарушение налогового законодательства, а как должностное правонарушение.

Руководители предприятий и организаций, главные бухгалтеры могут привлекаться к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Так, на должностных лиц предприятий, учреждений, организаций, виновных в отсутствии бухгалтерского учета или ведении его с нарушением установленного порядка и искажении бухгалтерских отчетов, может быть наложен административный штраф. Они же несут уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций (ст.199 УК РФ).

В тех случаях, когда допущенное должностным лицом нарушение норм законодательства о налогах и сборах не связано с ненадлежащим исполнением им должностных обязанностей, оно привлекается к ответственности не как должностное лицо, а, например, как налогоплательщик.

Так, если руководитель предприятия уклоняется от уплаты налога с личных доходов, то он отвечает перед законом как налогоплательщик, а не как должностное лицо. Если он использует свое должностное положение (дает указание бухгалтеру не документировать операцию), то это обстоятельство может повлиять на характер и размер ответственности, но не на статус нарушителя налогового законодательства.

К ответственности может привлекаться только лицо, способное в силу возраста осознавать противоправность своих поступков.

Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, т.е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих поступков, руководить ими.

Невменяемый не может нести ответственности за правонарушение, поскольку в его совершении не участвовали его сознание или воля.

Существует мнение, что вменяемость характеризует не субъект правонарушения, а субъективную сторону, поскольку определяет психическое отношение лица к содеянному. Эта позиция нашла отражение в НК РФ. В соответствии со ст.111 Кодекса способность лица отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими характеризует субъективную сторону нарушения налогового законодательства.

Вряд ли можно согласиться с таким подходом. Субъективная сторона предполагает самооценку. В данном же случае речь идет об определенных болезненных состояниях. Вменяемость характеризует самого человека как здорового или больного.

Можно сделать вывод, что субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства является вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. В установленных законом случаях субъект может иметь дополнительные признаки (статус должностного лица и т.п.).

Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. К организациям НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, международные организации, их филиалы и представительства.

Организации могут выступать субъектами ответственности не только
в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. За нарушение
обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах,
ответственность несут банки, выполняющие кассовое обслуживание бюджета.

Субъективный состав налоговых правонарушений можно классифицировать на следующие виды:

- налоговые правонарушения, совершаемые только физическими лицами: ответственность свидетеля (ст.128 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, даче заведомо ложного заключения или осуществления заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ);

- налоговые правонарушения, совершаемые только организациями: грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);

- налоговые правонарушения, совершаемые как физическими лицами, так и организациями: нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ), уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ), непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ), неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

1.3. Формы вины при совершении налоговых правонарушений.

Обстоятельства, смягчающие и отягощающие вину

за совершение налоговых правонарушений.

Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах НК РФ, определяющих состав правонарушений. Отсутствие вины в действиях лица, даже если эти действия противоправны, исключает применение санкций. Например, непредставление налоговой декларации в установленный законом срок в результате тяжелой болезни налогоплательщика не влечет взыскания штрафа, так как налогоплательщик не виновен в допущенном им нарушении требований нормативного акта.

Виновное деяние может быть совершено умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если совершившее его лицо, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если совершившее его лицо, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших в результате этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Так, например, при неуплате налога налогоплательщиком к установленному законом сроку, форма вины будет выражена в форме умысла, а при уплате налога позже установленного срока, правонарушение может быть совершено по неосторожности.

 При незаконном использовании льготы по налогу, т.е. уклонении от уплаты налога путём представления в налоговый орган документов, содержащих заведомо необоснованные сведения, дающие основания для уменьшения размера налога, возврата ранее уплаченного или взысканного налога, субъективная сторона может быть определена только в форме умысла. Т.к. налогоплательщик сознательно совершает подобные действия, с целью уменьшения размера налога, либо возврата ранее уплаченного или взысканного налога.

При нарушении порядка организации бухгалтерского учёта форма вины может быть выражена и как умышленное правонарушение, и как совершенное по неосторожности.

 Незаконное открытие счёта налогоплательщиком, т.е. открытие налогоплательщиком в банке или ином кредитном учреждении расчётного, текущего, ссудного, депозитного и иного счёта с нарушением установленных требований, а также осуществление расчётов наличными денежными средствами с нарушением установленных законом ограничений, как налоговые правонарушения, могут быть совершены только умышленно.

НК РФ устанавливает возможность применения обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность лица, совершившего налоговое правонарушение. Статья 112 НК РФ прямо называет два вида обстоятельств, смягчающих и отягчающих эту ответственность. Первый – это совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. Данные обстоятельства должны быть связаны с правонарушением, являться его причиной. Например, материальные затруднения предпринимателя могут оказать непосредственное влияние на неполную уплату налога, но вряд ли препятствуют своевременному представлению налоговой декларации.

Вторым видом обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность, является совершение налогового правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальных, служебных или иной зависимости (п.п. 2 п. 1 ст.122 НК РФ). Угрозы и принуждение должны быть конкретными, существующими и представлять реальную опасность для лица.

Материальная, служебная и иная зависимость имеет место, когда правонарушение совершается по настоянию другого лица, что может существенно повлиять на материальное, служебное или материальное положение правонарушителя (например, выселить из квартиры, понизить зарплату, уволить).

При этом перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, законом не ограничен. Как следует из п.п. 3 п.1 ст.122 НК РФ, смягчающими суд может признать и другие обстоятельства, которые непосредственно относятся к совершенному правонарушению и личности правонарушителя.

Например, совершение правонарушения впервые, незначительный ущерб, причиненный правонарушением, несовершеннолетие субъекта и другие. Единственным обстоятельством, отягчающим ответственность, НК РФ называет совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение, то есть повторное налоговое правонарушение (п.2 ст.112 НК РФ). Повторность можно считать установленной при наличии нескольких условий.

Во-первых, деяние, за которое лицо в данный момент привлечено к ответственности, должно быть аналогично ранее совершенному правонарушению. Так, не могут считаться аналогичными непредставление организацией налоговой декларации (ст.119 НК РФ) и систематическое неправомерное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций (ст.120 НК РФ), поскольку эти правонарушения различаются и по объекту, и по объективной стороне.

Во-вторых, на правонарушителя возлагалась ответственность за допущенное ранее налоговое правонарушение.

И, наконец, новое правонарушение должно быть совершено в течение двенадцати месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции за аналогичное нарушение, так как по истечении этого срока лицо считается ранее не подвергшимся к ответственности за налоговое правонарушение.

Так, например, решение суда о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ за неуплату налога, вступило в силу 19 мая 2008 г. этот же налогоплательщик, допустивший неуплату налога 20 мая 2009 г. уже не может быть привлечен к ответственности как за повторное правонарушение.

При наличии обстоятельства, отягчающего ответственность правонарушителя, суд увеличивает размер штрафа, предусмотренного соответствующей статьи НК РФ, в два раза (п. 4 ст. 114 НК РФ).

1.4. Ответственность за совершение налоговых правонарушений.

Налоговая система любого правового государства не может функционировать без института ответственности. Однако, как показывает российская практика, применение норм ответственности за совершение налоговых правонарушений остается одним из главных спорных вопросов в отношениях государства с налогоплательщиками.

Налоговая ответственность - это применение налоговых санкций к субъектам налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами на основе норм Налогового Кодекса РФ.

Субъектом налоговой ответственности (лицом, совершившим налоговое правонарушение, на которое по закону может быть возложена налоговая ответственность) в соответствии со ст.107 Налогового Кодекса РФ выступают как организации, так и физические лица.

Российское законодательство предусматривает финансовую, в том числе налоговую, административную, уголовную и дисциплинарную ответственность налогоплательщиков (плательщиков сборов) за совершенные ими налоговые правонарушения.

Финансовые санкции – это меры экономического воздействия, применяемые уполномоченными на то государственными органами и их должностными лицами к юридическим лицам за нарушение договорных обязательств, кредитной, расчетной, бюджетной, финансовой дисциплины и за ряд других нарушений.

Налоговая ответственность является разновидностью финансовой ответственности, которая наступает в результате совершения налогового правонарушения, а налоговая санкция является мерой ответственности за совершение указанного деяния. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в определенных размерах, зависящих от вида нарушения законодательства о налогах и сборах.

Административная ответственность. Под административной ответственностью как вида юридической ответственности следует понимать применение в установленном порядке уполномоченными на то органами и должностными лицами к нарушителям законодательства о налогах и сборах мер административного воздействия.

Уголовная ответственность. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства применяется за наиболее опасные преступления, а именно за уклонение от уплаты налогов и таможенных платежей в крупных и особо крупных размерах.

Налоговое законодательство долгое время рассматривалось только в качестве составной части финансового права. Поэтому ответственность за его нарушение являлась также финансовой ответственностью. Недаром этот термин также используется применительно к другим правонарушениям в финансовой сфере, регулируемой банковским законодательством, законодательством о валютном регулировании и т.д. Утверждение понятия «налоговая ответственность» свидетельствует о том, что налоговое право приобретает все большую самостоятельность. Тем не менее, термин «налоговая ответственность» не является единственным определяющим признаком выделения нового вида юридической ответственности. Представляется, что ответственность за нарушение законодательства действительно существует, но это есть ни что иное, как применение административной и уголовной и иной ответственности при строгом соблюдении законодательства в зависимости от вида налогового правонарушения (преступления). Употребление термина «налоговая ответственность» очень условно и не должно подразумевать новый вид или подвид юридической ответственности, обладающий исключительными признаками. Безусловно данная ответственность обладает рядом особенностей, что позволяет говорить о ней особо, но в теории правовых наук она не должна занимать пост отдельного вида юридической ответственности наравне с административной, уголовной, дисциплинарной, гражданской и материальной.

В пункте4 ст. 108 НК РФ установлено, что 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. Положения о том, что привлечение физических лиц к ответственности за налоговые правонарушения освобождает их от административной ответственности, в НК РФ нет. Зато есть норма, согласно которой никто не может быть привлечен повторно к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения (п. 2 ст. 108 НК РФ). Но если налоговая и административная ответственность - это разные виды ответственности, то ничто не препятствует привлекать физических лиц к ответственности и в соответствии с налоговым, и в соответствии с административным законодательством.

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

– является средством охраны правопорядка,

– выражается в применении мер государственного принуждения,

– наступает за нарушение правовых норм,

– наступает на основе норм права, т.е. нормативно определена,

– является последствием виновного деяния,

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

– реализуется в соответствующих процессуальных формах.

В то же время можно выделить особые признаки ответственности за налоговые правонарушения. Основанием ответственности является налоговое правонарушение (понятие строго определено Налоговым Кодексом РФ).

Налоговый Кодекс РФ предусматривает принципы привлечения к налоговой ответственности, среди которых можно выделить следующие:

– никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям в порядке, которые предусмотрены Налоговым Кодексом РФ. Следовательно, никакие иные нормативные акты не вправе предусматривать иные основания ответственности, а также порядок.

– никто не может быть привлечен повторно к налоговой ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

– предусмотренная Налоговым Кодексом РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

– 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.

– 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.

Заключение

Налоговая система является одним из главных элементов рыночной экономики. Она выступает главным инструментом воздействия государства на развитие хозяйства, определения приоритетов экономического и социального развития. В связи с этим необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту.

Нестабильность наших налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т. д. несомненно, играет отрицательную роль, особенно в период перехода российской экономики к рыночным отношениям, а также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным. Нестабильность налоговой системы на сегодняшний день - главная проблема реформы налогообложения. Жизнь показала несостоятельность сделанного упора на чисто фискальную функцию налоговой системы: обирая налогоплательщика, налоги душат его, сужая тем самым налогооблагаемую базу и уменьшая налоговую массу.

Своими противоправными действиями хозяйствующие субъекты наносят не только прямой ущерб государству в виде недополученных сумм в бюджет, но и косвенный ущерб, который заключается в том, что свои обязательства по содержанию социальной инфраструктуры они, как правило, стремятся возложить на бюджет.

Любой гражданин является одновременно и налогоплательщиком и потребителем социальных благ. Но, как налогоплательщик он стремится к минимизации налоговых платежей, считая, что это приводит к повышению благосостояния, а как потребитель требует улучшения социального уровня.

Анализ реформаторских преобразований в области налогов в основном показывает, что выдвигаемые предложения касаются в лучшем случае отдельных элементов налоговой системы (прежде всего размеров ставок, предоставляемых льгот и привилегий; объектов обложения; усиления или замены одних налогов на другие).

Проблем в сфере налогообложения накопилось слишком много, чтобы их можно было решить в том порядке, в котором они решались, отдельными указами и поправками.

Государство, в котором законодательные инициативы находят отклик и поддержку налогоплательщика, может достигнуть необходимой эффективности налогового регулирования и, как следствие, в таком государстве создаются необходимые предпосылки для роста накоплений и притока инвестиций в производственный сектор. Именно в этом случае может быть достигнут максимальный результат, как в законотворческой работе, так и в работе самих налоговых органов, что в конечном итоге выразится в соблюдении налоговой дисциплины.