

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования «Тольяттинский государственный университет»

Институт права  
Кафедра «Конституционное и административное право»

40.04.01 «Юриспруденция»

---

направленность – «Правовое обеспечение государственного управления и  
местного самоуправления»

---

(направленность (профиль))

## МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему: Налоговые правонарушения

Студент	<u>Д.О. Соколов</u> (И.О. Фамилия)	_____	(личная подпись)
Научный руководитель	<u>Д.А. Липинский</u> (И.О. Фамилия)	_____	(личная подпись)
Руководитель программы	д.ю.н., профессор Д.А. Липинский (ученая степень, звание, И.О. Фамилия )	_____	(личная подпись)
« _____ »	_____	20 _____	г.

### Допустить к защите

Заведующий кафедрой к.ю.н., доцент А.А. Мусаткина \_\_\_\_\_  
)  
« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 20 \_\_\_\_\_ г.

Тольятти 2017

## ОГЛАВЛЕНИЕ

<b>Введение</b> .....	3
<b>Глава 1. Теоретические основы исследования налоговых правонарушений</b> .....	<b>11</b>
§ 1.1. Понятие правонарушения.....	11
§ 1.2. Понятие налогового правонарушения и его состава.....	24
§ 1.3 Виды налоговых правонарушений .....	38
<b>Глава 2. Объект и объективная сторона составов налоговых правонарушений</b> .....	<b>46</b>
§ 2.1. Объекты составов налоговых правонарушений.....	46
§ 2.2. Объективная сторона составов налоговых правонарушений .....	55
<b>Глава 3. Субъект и субъективная сторона составов налоговых правонарушений</b> .....	<b>72</b>
§ 3.1. Субъективная сторона составов налоговых правонарушений...72	
§ 3.2. Субъекты составов налоговых правонарушений.....	84
<b>Заключение</b> .....	<b>92</b>
<b>Список использованной литературы</b> .....	<b>94</b>

## ВВЕДЕНИЕ

**Актуальность магистерского** исследования обусловлена необходимостью эффективной борьбы с налоговыми правонарушениями, минимизации потерь бюджета и эффективной реализации функции налогообложения государства. В наиболее обобщенном виде налоговые правонарушения посягают на отношения, обеспечивающие нормальное поступление средств в бюджеты различных уровней, они подрывают одну из экономических основ нашего государства. В развитых государствах, понимая важность своевременной и в полном объеме уплаты налогов, относят налоговые правонарушения к правонарушениям, посягающим на национальную безопасность. В широком смысле слова, действительно, налоговые правонарушения направлены на основы экономической безопасности нашего государства. Если посмотреть на проблему более широко, то сильная экономика означает и «силу» государства, его авторитет на международной арене, который влияет на возможности государства решать не только внутривнутриполитические, но и внешние проблемы, противостоять внутренним и внешним угрозам.

Налоги - одно из древнейших изобретений человечества. По возрасту они являются ровесниками государства и права. Государство, представленное различными органами, само не производит материальных ценностей, ему необходимы средства на содержание государственного аппарата, выполнение различных функций. В частности, функции охраны прав и свобод человека и гражданина, социальной функции и так далее. Изначально, налоги зародились исключительно как средство содержания государственного механизма, но с течением времени они трансформировались в инструмент, обеспечивающий решение общих дел общества. Соответственно, различные виды налоговых правонарушений мешают реализации государством различных функций, выполнению

возложенных на него задач. От эффективности реализации функции налогообложения зависит реализация государством других функций.

Естественно, налоговая ответственность не является «панацеей» для полного и своевременного сбора налогов, но она выступает важным правовым средством, обеспечивающим реализацию функции налогообложения. Реалии современной юридической практики по налоговым правонарушениям показывают, что их конструкции далеки от совершенства. Используемая терминология в конструкциях составов налоговых правонарушений, порождает неоднозначные решения как налоговых органов, так и судов различных инстанций. Анализ судебных решений по одним и тем же составам налоговых правонарушений показывает, что у нас появляется законность «калужская», «московская» и так далее. Между тем, она должна быть единой на всей территории Российской Федерации, а нормы налогового права должны единообразно толковаться и применяться всеми субъектами общественных отношений.

Актуальность исследования предопределена не только практическими, но и теоретическими проблемами составов налоговых правонарушений. Так, до настоящего времени в юридической литературе ведутся споры о том, обладают ли налоговые правонарушения общественной опасностью, не разработана общепринятая классификация налоговых правонарушений. Многочисленные проблемы как в теории, так и в практике квалификации налоговых правонарушений, вызывают вопросы субъективной стороны. Остаются не разрешенными проблемы разграничения смежных составов налоговых правонарушений. Кроме того, постоянно вносящиеся изменения в налоговое законодательство обуславливают необходимость в новых научных разработках проблем налоговых правонарушений. Таковы, на наш взгляд, основные аспекты актуальности исследования налоговых правонарушений.

**Цель исследования** состоит в комплексном анализе системы налоговых правонарушений, предусмотренных главой 16 Налогового

кодекса, выявлении их общих характеристик и особенностей. Поставленная цель решается посредством **следующих задач**:

- уточнить общее понятие правонарушения;
- уточнить понятие и признаки налогового правонарушения;
- разработать классификацию налоговых правонарушений;
- выявить объекты налоговых правонарушений;
- определить общее, особенное и уникальное в характеристиках объективной стороны составов налоговых правонарушений;
- определить общее, особенное и уникальное в характеристиках субъектов и субъективной стороны составов налоговых правонарушений;
- обобщить практику судов и налоговых органов по спорным вопросам квалификации налоговых правонарушений;
- разработать рекомендации, направленные на совершенствование налогового законодательства;
- разработать рекомендации, направленные на совершенствование практики квалификации налоговых правонарушений;

**Объектом** исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе закрепления и реализации норм налогового права, регламентирующие налоговые правонарушения.

**Предметом** исследования являются нормы налогового права, предусмотренные главой 16 Налогового кодекса, практика их применения, наиболее значимые научные проблемы об элементах состава налоговых правонарушений, общее и особенное составов налоговых правонарушений.

Особо подчеркнем, что предмет исследования **не составляют** налоговые преступления, предусмотренные УК РФ, а также нарушения налогового законодательства совершаемые банками, закрепленные в главе 18 Налогового кодекса Российской Федерации.

**Методология исследования.** В процессе исследования нами использовались общие и частные методы, применяемые в юридических науках. Прежде всего в основе находился диалектический метод, с его

помощью разрабатывалось общее и особенное в составах налоговых правонарушений, определялись противоречия в законодательном регулировании и налоговой практике, выявлялась сущность налоговых правонарушений.

На основе структурно-функционального метода выявлялись элементы состава налоговых правонарушений, их связи как между собой, так и со смежными составами налоговых правонарушений.

Нашел свое применение историко-правовой метод, выразившийся в исследовании эволюции законодательного закрепления понятия правонарушения, а также изменений, прошедших в новейшей правовой истории налогового законодательства.

Автор применял формально-юридический метод познания налоговых правонарушений, который выразился в анализе налоговых категорий и понятий, их сопоставлении друг с другом, в построении суждений и умозаключений, доведении до абсурда с целью выявления истинного содержания того или иного признака налогового правонарушения.

Налоговые правонарушения анализировались с позиции уникального, особенного и общего, что позволило сделать ряд теоретических выводов и обобщений о элементах состава налоговых правонарушений.

**Теоретическая основа.** При исследовании общего понятия правонарушения и экстраполяции общих признаков правонарушения на понятие налогового правонарушения автор обращался к трудам И.Е. Великосельской, А.А. Гогина, Ю.А. Денисова, Д.Г. Заряна, Д.А. Липинского, Г.А. Ожеговой, Р.Л. Хачатурова и других ученых.

В основу исследования составов налоговых правонарушений были положены труды таких ученых как: А.В. Брызгалин, Е.Ю. Грачева, Ю.А. Крохина, И.И. Кучеров, А.А. Мусаткина, Н.И. Химичева и других.

**Эмпирическую** основу исследования составило действующее законодательство, практика Конституционного суда по вопросам налоговых правонарушений, решения Высшего арбитражного суда, а также практика

арбитражных судов Российской Федерации. Кроме того, эмпирическая база исследования включает акты федеральной налоговой службы и Министерства финансов Российской Федерации.

**Научная новизна магистерской** диссертации заключается в положениях, выносимых на защиту.

Положения, выносимые на защиту.

1. Отечественный законодатель должен исключать формулирование составов правонарушений на уровне подзаконных нормативных правовых актов. Они должны содержаться в законе, а не в подзаконном нормативном правовом акте. Не только законодатель, но и отечественная правовая доктрина должны исходить из материально-формального понятия правонарушения. Это обусловлено тем, что научные воззрения, являясь составной частью правовой идеологии общества, опосредованно оказывают влияние на волю законодателя. В законодательные формулировки административного правонарушения и налогового правонарушения необходимо включить указание на их общественную опасность. Сущность налогового правонарушения заключается не только в причинении вреда экономическим отношениям, но в создании угроз национальной безопасности Российской Федерации.

2. Законодателю необходимо пересмотреть систему наказаний за налоговые правонарушения, предусмотрев соответствующие альтернативные и относительно определенные санкции, которые бы позволяли индивидуализировать ответственность налогового правонарушителя.

3. Пункт первый статьи 114 НК РФ следует изложить в следующей редакции. «Налоговые *наказания* устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) *и пени*, в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего кодекса». Включение в систему налоговых наказаний пени, усилит права налогоплательщика, так как на ее применение будет распространяться режим, характерный для налогового наказания.

3. Классифицировать налоговые правонарушения можно по различным критериям: объекту налогового правонарушения; формам вины; характеристикам субъекта налогового правонарушения; последствиям налоговых правонарушений; в зависимости от особенностей конструкции состава налоговых правонарушений.

4. Для ряда налоговых правонарушений обязательен предмет налогового правонарушения. Ввиду того, что налоговые отношения существуют только в форме правовых, объектами налоговых правонарушений будут выступать не просто общественные отношения, а правоотношения. Общим объектом налогового правонарушения выступает совокупность экономических отношений, функционирующих в нашем государстве. Родовым объектом налоговых правонарушений являются общественные отношения, составляющие предмет финансового права. В качестве видового объекта налоговых правонарушений выступают общественные отношения по взиманию налогов. Непосредственный объект зависит от специфики конкретного налогового правонарушения.

5. Законодатель при формулировании объективной стороны составов налоговых правонарушений формулирует в большинстве случаев формальные составы правонарушений, не придавая значения наступлению общественно опасных последствий. В Налоговом кодексе РФ примерно в равной степени представлены составы, которые могут быть совершены как путем действия, так и путем бездействия. Большинство составов налоговых правонарушений носит отсылочный характер и для их уяснения необходимо обращаться к другим статьям Налогового кодекса. Это обусловлено тем, что налоговая противоправность исключительно связана с нарушением законодательства о налогах и сборах.

6. Законодателю необходимо изменить формулировку неосторожной формы вины, указав на осознание наличия общественной опасности налогового правонарушения. При понимании вины в налоговом праве

необходимо исходить из ее психологической концепции, а не объективного неприятия мер.

7. Общественная опасность налоговых правонарушений, совершаемых умышленно и по неосторожности несопоставима. Поэтому законодателю необходимо дифференцировать ответственность за налоговые правонарушения, устанавливая в пункте первом статьи, предусматривающей налоговое правонарушение ответственность за его неосторожное совершение, а во втором пункте за умышленное. Причем изменения, вносимые в Налоговый кодекс, должны носить системный характер.

8. Законодателю необходимо унифицировать характеристики невменяемости, даваемые в Налоговом кодексе РФ, Уголовном кодексе РФ, Кодексе об административных правонарушениях РФ. Они не могут быть различными в отраслях права, относящихся к публично-правовому блоку.

9. Мы предлагаем изменить подпункт 2 пункта 1 статьи 111 Налогового кодекса следующим образом: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло осознавать характер своих действий или руководить ими вследствие психического расстройства, или иного болезненного состояния, исключающего возможность исполнить налоговую обязанность. Указанные обстоятельства доказываются налоговыми органами посредством проведения экспертиз, показаний экспертов, свидетелей, истребованием документов, а также иными способами».

**Научно-практическое значение** работы состоит в том, что она содержит рекомендации, направленные на совершенствование действующего налогового законодательства и практики его применения.

**Апробация работы.** О ходе исследования магистрант отчитывался на научных семинарах кафедры, проводимых в качестве научно-исследовательской работы, с краткими сообщениями выступил на двух

конференциях, что отражено в программах конференций. По теме диссертации опубликована 1 статья.

**Структура работы** обусловлена целями и задачами исследования и включает: три главы, которые разбиты на семь параграфов, введение, заключение и список используемой литературы.

# ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ИССЛЕДОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

## § 1.1. Понятие правонарушения

Правонарушения появились одновременно с возникновением государства и права и с тех пор, независимо от типа государства или типа права, сопутствуют ему, мешая нормальному функционированию государственно-правовых институтов, создавая угрозы для безопасности личности, общества и государства. Налоговые правонарушения являются относительно новой категорией для отечественной правовой системы. Поэтому для их исследования изначально необходимо определить признаки правонарушения как общеправового понятия, а уже затем перейти к исследованию понятия и признаков налогового правонарушения.

Понятие правонарушения находится под пристальным вниманием ученых-юристов и данной проблеме посвящены многочисленные научные статьи, монографические работы, кандидатские и докторские диссертации. Несмотря на достаточно хорошую степень проработанности понятия «правонарушения» в юридической науке до настоящего времени ведутся споры о количестве признаков правонарушения, характеристиках отдельных элементов состава правонарушения. Остается не разрешенным вопрос о соотношении правонарушения и злоупотребления правом, оживленные дискуссии вызывает проблема обязательности вины как признака правонарушения. До настоящего времени ведутся дискуссии, является ли общественная опасность обязательным признаком всех правонарушений, либо она присуща только преступлениям.

В связи с возрождением деления права на частное и публичное в юридической науке стали появляться понятия, характеризующие

промежуточную стадию абстрагирования понятия: правонарушение в публичном праве; правонарушение в частном праве, а представители процессуальных наук разрабатывают понятия процессуального правонарушения и материально- правового правонарушения. Таким образом, проблематика общего понятия правонарушения не исчерпала себя и в настоящее время, поэтому может быть предметом исследования в рамках отдельно взятого параграфа магистерской диссертации.

Изначально понятие правонарушения формировалось применительно к его отдельному виду – преступлению, в рамках науки уголовного права. Только в начале шестидесятых годов прошлого столетия теория государства и права приступила к выявлению признаков правонарушения и формированию его общего понятия. Одной из первых работ в данной области стала монография И.С. Самощенко, посвященная понятию правонарушения по советскому законодательству<sup>1</sup>. Практически одновременная вышла совместная работа О.С. Иоффе и М.Д. Шаргородского, посвященная вопросам теории права, в которой впервые в рамках учебной литературы формулировалось общее понятие правонарушения и обосновывались его «признаки: общественная опасность деяния; противоправность деяния; виновность деяния»<sup>2</sup>. Позже теория правонарушения была развита в работах О.Э. Лейста<sup>3</sup> и Ю.А. Денисова<sup>4</sup>. Большой вклад в развитие указанной проблематики внес академик В.Н. Кудрявцев, в целой серии своих монографических работ<sup>5</sup>.

С течением времени с незначительными терминологическими различиями понятие правонарушения стали определять как «противоправное, виновное деяние деликтоспособного субъекта, причиняющее вред

---

<sup>1</sup> Самощенко И.С. Понятие правонарушения по советскому законодательству. М., 1963.

<sup>2</sup> Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Юрид. лит., 1961. С. 331.

<sup>3</sup> Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. М.: МГУ, 1981

<sup>4</sup> Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности. Л.: ЛГУ, 1983.

<sup>5</sup> См.: Кудрявцев В.Н. Право и поведение. М.: Юридическая литература, 1978; Кудрявцев В.Н. Правовое поведение: норма и патология. М.: Наука, 1982. Кудрявцев В.Н. Закон, поступок, ответственность. М.: Наука, 1986.

охраняемым законам интересам»<sup>6</sup>. По мнению Д.А. Липинского, «правонарушение – это общественно опасное, противоправное, виновное деяние деликтоспособного субъекта, причиняющее вред общественным отношениям или ставящее их под угрозу причинения вреда, за совершение которого предусмотрена юридическая ответственность»<sup>7</sup>.

Указанные определения отличаются тем, что дают строго формализованное понятие, подчеркивая основные признаки правонарушения. Однако понятие правонарушения – социальное, которое порождается различными негативными процессами, происходящими в нашем обществе. Ввиду чего в понятии правонарушения в связи с развитием социологического подхода к исследованию государственно-правовых явлений выделяют и социальный аспект.

С позиции социального аспекта правонарушение исследуется как хотя и массовое явление, но чуждое современному обществу явление, подвергается анализу его социальная сущность, а не только сугубо формальная юридическая природа. С этих позиций правонарушение рассматривается как разновидность социального конфликта отдельных членов нашего общества с существующим моральными, этическими, духовными, правовыми и иными ценностями. Оно исследуется как разновидность социального отклонения, при этом выделяются общие характеристики, свойственные не только правонарушениям, но и иным разновидностям нарушений социальных норм. Так, А.А. Гогин дает понятие правонарушения, исходя из социологического подхода к его исследованию. По его мнению, «правонарушение как конфликтное деяние, определяемое не столько экономическими условиями и причинами, сколько духовной,

---

<sup>6</sup> Теория государства и права / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М.: НОРМА ИНФРА-М, 2012. С. 577.

<sup>7</sup> Малько А.В., Липинский Д.А. и др. Теория государства и права / Под ред. А.В. Малько, М.: Кнорус, 2012. С 263.

нравственной, интеллектуальной, культурной, исторической, религиозной и политической действительностью...»<sup>8</sup>.

Юридическая наука с течением времени открыла не только специально-юридические аспекты исследования правонарушения. Она стала рассматривать правонарушение и как разновидность правового нигилизма, и как юридический факт, порождающий правоотношение юридической ответственности. Правонарушение исследуется и с позиции оснований юридической ответственности.

С начала шестидесятых годов начала активно развиваться теория состава правонарушения, которая не подменяла понятие преступления, а существенно раскрывало его признаки и характеристики, исследуя данное явление с четырех сторон: объекта, объективной стороны, субъекта и субъективной стороны. В дальнейшем ученые стали выявлять раскрывать отдельные проблемы соотношения преступления и состава преступления<sup>9</sup>.

В нашем исследовании мы не стремимся раскрыть все возможные аспекты и стороны понятия «правонарушения», а остановимся только на его исключительно юридических характеристиках, исходя из узкого понимания правонарушения.

Научные воззрения на понятие правонарушения, преломляясь через сознание законодателя, находят свое отражение в законодательных определениях понятия правонарушения. Законодательные определения различных разновидностей правонарушений содержатся в трех нормативных правовых актах: Уголовном кодексе РФ; Налоговом кодексе РФ; Кодексе об административных правонарушениях. В части первой статьи 14 УК РФ указывается: «Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное настоящим Кодексом под угрозой наказания». В части первой статьи 2.1 КоАП РФ указывается: «Административным

---

<sup>8</sup> Гогин А.А. Общая концепция правонарушений: проблемы методологии, теории и практики: Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук. Казань, 2011.

<sup>9</sup> Великосельская И.Е. Состав правонарушения: Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Казань, 2010.

правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность». В статье 106 НК РФ определено, что «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».

Можно заметить, что во всех трех законодательных определениях в качестве признаков правонарушения называются:

во-первых, деяние (действие или бездействие);

во-вторых, противоправность;

в-третьих, виновность;

в-четвертых, юридическая ответственность, которая наступает за совершение правонарушения. Иначе данный признак называют наказуемостью. На общественную опасность законодатель указывает только в определении понятия преступления.

В юридической литературе называют и иные признаки правонарушения. В частности, дореволюционные ученые указывали на аморальность как характеристику преступления. А.Ф. Галузин, перечисляя признаки правонарушения, в числе таковых называет: «это выражение негативной, ретроспективной, а не позитивной юридической ответственности»<sup>10</sup>. Соотношение права и морали многоаспектно и не все то, что разрешено моралью, дозволительно с точки зрения права, и наоборот. Рассматривая позицию А.Ф. Галузина, думается, что он хотел указать на такой признак, как наступление юридической ответственности. Правонарушение не может быть выражением ретроспективной

---

<sup>10</sup> Галузин А.Ф. Правонарушения как основная угроза правовой и социальной безопасности. Самара, 2007. С. 86

ответственности уже по той причине, что ретроспективная ответственность – это ответственность за правонарушение. Получается, что правонарушение выражает само себя, но данное положение противоречит правилам формальной логики.

Остановимся на признаках правонарушения. Как уже указывалось, первым признаком является деяние, под которым понимается действие или бездействие субъекта. В последние годы в юридической литературе стали утверждать о некоей переходной форме деяния, которая находится между действием и бездействием и представляет собой ненадлежащим образом выполненное действие<sup>11</sup> Думается, что в этом нет как теоретической, так и практической необходимости. Если субъект выполнил действие не в полном объеме, то в его деянии все равно прослеживаются характеристики бездействия.

Действие как одна из форм деяния всегда характеризуется проявлением активности субъекта, двигательной или вербальной. Оно может складываться из одного движения, нескольких или совокупности таковых, перерасти в систематические однотипные операции и так далее. До настоящего времени не утратило своего значение высказывание Маркса: «Помимо своих действий я совершенно не существую для закона, совершенно не являюсь его объектом. Мои действия - вот область, где я сталкиваюсь с законом... Законы, которые делают главным критерием не действия человека, а его образ мыслей, представляют собой не что иное, как позитивные санкции беззакония». К сожалению, новейшая отечественная правовая история свидетельствует о том, что после революции фактически наказывали не за деяние, а за образ мыслей.

УК РСФСР 1922 года закреплял теорию общественно опасного состояния личности, к которым могли быть применены «меры социальной защиты», которые по своей сущности являлись карательными и мало чем

---

<sup>11</sup> См.: Зарян Д.Г. Объективная сторона правонарушения: Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Казань, 2006.

отличилась от наказаний. Так, статья 49 УК РСФСР гласила: «Лица, признанные судом социально-опасными, могли быть лишены по приговору суда права пребывания в определенных местностях на срок до трех лет» (ст. 49 УК РСФСР 1922 г.). По своей сути в статье 49 УК РСФСР шла речь о таком наказании как ссылка, «замаскированное» под меры «социальной защиты». Помимо понятия преступления, которое не носило формального характера, УК РСФСР 1922 года закреплял и понятия «опасные элементы». Как правило, к ним относили инакомыслящих лиц, не рабоче-крестьянского происхождения.

Действие может быть длящимся во времени или одномоментным, оно может характеризоваться целой системой поведенческих актов, являющейся по своей сущности правонарушающей. При характеристике действия следует иметь в виду особенности некоторых составов правонарушений. Так, мы уже говорили, что мысли не наказуемы. Однако некоторые правонарушения, например, клевета, оскорбление, экстремистские призывы или призывы к разжиганию расовой, религиозной или иной ненависти или вражды, совершаются вербальным способом, посредством словестного выражения своих мыслей<sup>12</sup>.

Сущность вербальной формы деяния заключается в ее словестном выражении. Близки, но не тождественны с вербальной формой деяния клеветнические письменные заявления, заведомо ложные доносы и иные подобного рода действия, нашедшие письменную форму выражения.

Другой формой деяния является бездействие. Теория и практика правового регулирования выработала несколько критериев, когда бездействие обладает правовым значением.

Во-первых, на лице должна лежать обязанность действовать надлежащим образом при наступлении тех или иных юридических фактов. Во-вторых, у субъекта должна быть реальная возможность совершить то или

---

<sup>12</sup> Гогин А.А., Репетева О.Е. К вопросу о понятии и сущности вербальных правонарушений // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2014. № 1. С. 66-68.

иное действие. В-третьих, данная обязанность должна вытекать из нормативного правового акта, договора, акта индивидуального правового регулирования или из предшествующего противоправного поведения виновного.

Как правило, бездействие связано с нарушением обязывающей нормы права, которая предписывает в императивной форме выполнить предписание, изложенное в диспозиции. В этом и состоит одно из основных отличий бездействия от действия, так как действие, наоборот, связано с нарушением запрета его совершать. Действие, как разновидность противоправного поведения, связано с нарушением запрещающих норм права.

Несмотря на относительную самостоятельность действия и бездействия между ними есть много общего. Во-первых, они выступают различными проявлениями самого деяния. Во-вторых, являются проявлениями социальной активности субъекта. В-третьих, должны находиться под контролем воли и сознания субъекта. Поэтому в юридической литературе говорят не просто о деянии, а о волевом и осознанном деянии. Иными словами они должны находиться под контролем психики субъекта.

Следующий признак правонарушения – это его противоправность. По своей сути – это формальный признак, означающий одно из проявлений принципа законности: «нет правонарушения без указания на то в законе». Однако если обратиться к новейшей правовой истории, то ей известно исключительно материальное, а не формально-материальное определение преступления.

В УК РСФСР 1922 года закреплялось, что преступлением признается «всякое общественно опасное действие или бездействие, угрожающее основам советского строя и правопорядку, установленному рабоче-крестьянской властью на переходный к коммунистическому строю период времени». Кроме того, статья 10 указанного кодекса устанавливала следующее: «в случае отсутствия в Уголовном кодексе прямых указаний на отдельные виды преступлений, наказания или меры социальной защиты

применяются согласно статьям Уголовного кодекса, предусматривающим наиболее сходные по важности и роду преступления».

Употребление термина «всякое» означало, что в зависимости от субъективного усмотрения следователя, суда преступлением могло быть признано любое действие или бездействие. Такая формулировка в УК РСФСР была необходима для проведения «красного террора», репрессий, а по своей сути означала полное беззаконие.

Противоправность как признак правонарушения выступает гарантией от произвола властей, он является сдерживающим фактором, обеспечивающим функционирование законности в демократическом государстве. Более того, он является для субъектов права важным ориентиром, указывающим на правомерность их действий. Так, ориентируясь на то, что является противоправным, путем противопоставления можно определить, какие же действия являются правомерными, что очень важно для субъектов общественных отношений.

Таким образом, противоправность означает, что нормой права закреплена обязанность или запрет, а субъект не выполняет обязанность или не соблюдает запрет. Противоправность не существует «вообще», противоправным всегда является деяние, совершенное конкретным субъектом, а выделение отдельно признака деяния и отдельно признака противоправности обусловлено сугубо научными потребностями. Это сделано в гносеологических целях познания государственно-правовых явлений, для лучшего уяснения данных признаков.

Несмотря на относительное единодушие понимания признака противоправности в правовых науках публичного цикла, его несколько иначе толкуют в науке гражданского права. Представители науки гражданского права исходят из того, что гражданско-правовое правонарушение может быть закреплено не только в законе, но и договоре. Свою позицию они аргументируют тем, что гражданское право основано на диспозитивном методе правового регулирования, который предоставляет сторонам

возможности самим договориться о взаимных правах, обязанностях и юридической ответственности, предусмотрев конкретные нарушения в самом тексте договора.

На наш взгляд, такая позиция дана без учета производности самого гражданско-правового договора. Ведь он не возникает на пустом месте, общие формальные рамки для всех разновидностей договоров закреплены в Гражданском кодексе РФ. При этом, как правило, в самом договоре, также указывается, на каких нормах гражданского права он основан. Таким образом, гражданско-правовой договор произведен от норм гражданского права и, в конечном итоге, противоправность предусмотрена не в договоре, а в нормах гражданского права. Сам договор – это акт регулирования двух или более сторон. Это акт индивидуализированный, он не порождает новые нормы права, а основывается уже на существующих нормах. Поэтому противоправность изначально предусмотрена нормами гражданского права, а не договором. Мы так пишем ввиду того, что в последние годы со страниц научных публикаций стали звучать утверждения о том, что теория государства и права в целом и теория правонарушения, в частности, не могут выступать в качестве «методологической основы исследования гражданско-правовых правонарушений»<sup>13</sup>.

Мы стоим на позиции, что противоправность в правовом и демократическом государстве должна определяться исключительно на уровне закона, а не подзаконного нормативного правового акта и тем более судебного решения. При всей очевидности вопроса, до настоящего времени многие составы правонарушений, а в особенности в финансовой сфере, продолжают формулироваться не в законе, а в подзаконных нормативных правовых актах. Несмотря на то, что законодатель сделал определенные шаги в данном направлении, ситуация до конца еще не выправилась. Очевидно, что для этого процесса необходим более длительный временной промежуток

---

<sup>13</sup> Параскевова С.А. Понятие и социальная сущность гражданского правонарушения (теоретические проблемы): Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук. М., 2007. С. 18.

и соответствующий уровень правосознания самих уполномоченных органов, которые не должны издавать подзаконные нормативные правовые акты с конкретными составами правонарушений и мерами ответственности их совершение. Это должно происходить на уровне закона.

Следующий признак правонарушения – общественная опасность. Он вызывает наиболее оживленные споры в юридической литературе. Условно можно выделить три научные позиции по данному вопросу. Так, одни ученые полагают, что общественная опасность присуща всем без исключения правонарушениям, а различаются они друг от друга на основе характера и степени общественной опасности<sup>14</sup>. Другие ученые утверждают, что общественная опасность характеризует только преступления<sup>15</sup>. И, наконец, третья группа ученых полагает, что сам термин «общественная опасность» неудачен, и его необходимо заменить понятием «социальная вредность»<sup>16</sup>.

Так, по мнению Н.Н. Вопленко, «понятие «общественная опасность» является чрезмерно расплывчатым, неконкретным, как принято говорить, «каучуковым» и оценочным термином»<sup>17</sup>. При этом понятие социальной вредности Н.Н. Вопленко раскрывает через понятия: материальный вред, моральный вред, политический вред, организационный вред и так далее. Однако при характеристике понятия «общественная опасность» используют категории характера и качества такой опасности. По сути Н.Н. Вопленко говорит о количественных характеристиках общественной опасности.

На наш взгляд, все правонарушения, а не только преступления обладают общественной опасностью, которая характеризуется своими количественными и качественными характеристиками, находящими выражение в конкретных видах причиняемого вреда, важности объекта посягательства, формах вины, а также в иных признаках. О наличии

---

<sup>14</sup> Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. М.: Direkt Media, 2013. С. 44.

<sup>15</sup> Теория государства и права / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. С. 574

<sup>16</sup> Вопленко Н.Н. Очерки общей теории права. Волгоград: Изд-во ВолГУ, 2009. С. 420.

<sup>17</sup> Вопленко Н.Н. Очерки общей теории права. С. 785

общественной опасности не только у преступлений, но и у административных правонарушений, свидетельствует возвращение в Уголовный кодекс РФ составов с административной преюдицией. Например, статьей 158.1 УК РФ предусмотрена уголовная ответственность за «мелкое хищение, совершенное лицом, подвергнутым административному наказанию». Или статьей 264.1 Уголовного кодекса установлена ответственность за нарушение правил дорожного движения лицом, подвергнутым административному наказанию.

В теории гражданского права при исследовании гражданско-правовых правонарушений не упоминается о общественной опасности, которая по мнению исследователей априори отсутствует. Следует отметить, что в результате гражданско-правового правонарушения субъекту могут быть причинены многомиллионные убытки, предприятие может быть поставлено на грань банкротства, а безработными могут оказаться тысячи человек. Если вспомнить новейшую историю, то незаконные махинации при приватизации лишили собственности миллионы человек и выступили одной из причин обнищания населения. В исследованиях по гражданскому праву не учитывается социальная сущность последствий, системность охраны общественных отношений, взаимосвязей объектов посягательства и так далее. Детально не вдаваясь в полемику мы отмечаем, что общественная опасность характеризует все без исключения правонарушения. Если отсутствует общественная опасность, то отсутствует и правонарушение. «Отечественная правовая доктрина должна исходить из материально-формального определения понятия правонарушения»<sup>18</sup>.

Следующий признак правонарушения, на котором мы остановимся – это виновность деяния. Следует отметить, что вина как обязательный признак правонарушения указывается в законодательных определениях преступления, административного правонарушения и налогового

---

<sup>18</sup> Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Общественная опасность правонарушения в научных и законодательных определениях России и зарубежных стран // Вопросы безопасности. 2015. № 3. С. 42.

правонарушения. При этом само понятие вины и производный от нее термин «виновность» многофункциональны. Вина выступает не только признаком правонарушения, но и принципом уголовного права (ст. 5 УК). Она входит в предмет доказывания по уголовным делам (ст. 73 УПК РФ). В статье 106 НК РФ специально отмечается, что отсутствие вины исключает налоговую ответственность. В одном из Постановлений Конституционного Суда<sup>19</sup> говорится о вине как общем принципе права, то есть он распространяет свое действие на все отрасли права без исключения. В своей работе Д.А. Липинский указывает, что специфика гражданско-правовой ответственности и правонарушения заключается не в отсутствии вины, а в особенностях ее проявления<sup>20</sup>. В рамках настоящего параграфа мы не вступаем в детальную дискуссию о вине как признаке правонарушения, а только отмечаем, что присоединяемся к мнениям тех ученых, которые считают ее обязательным признаком любого правонарушения.

В признаке наличия юридической ответственности, который иначе называют наказуемостью, проявляется связь юридической ответственности с правонарушением, так как наказание – это одна из форм реализации юридической ответственности, одно из ее проявлений. Наказание фиксируется в санкции нормы права. Следовательно, это формальный признак правонарушения, наряду с деянием (которое закреплено в диспозиции) и противоправностью. Норма права без санкции бессмысленна и беззащитна, она теряет средство обеспечения исполнения предписания.

Итак, «правонарушение – это общественно опасное, виновное, противоправное деяние, причиняющее вред охраняемым общественным

---

<sup>19</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 27 апреля 2001 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита-Плюс» и «Невско-Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско-южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 4.

<sup>20</sup> Липинский Д.А. Виновность деяния – общий принцип юридической ответственности // Законность. 2015. № 4. С. 38.

отношениям (или ставящее их под угрозу причинения вреда), за совершение которого предусмотрена юридическая ответственность»<sup>21</sup>.

В завершение параграфа сделаем ряд выводов.

1. Отечественный законодатель должен исключать формулирование составов правонарушений на уровне подзаконных нормативных правовых актов. Они должны содержаться в законе, а не в подзаконном нормативном правовом акте.

2. Не только законодатель, но и отечественная правовая доктрина должна исходить из материально-формального понятия правонарушения, это обусловлено тем, что научные воззрения, являясь составной частью правовой идеологии общества, опосредованно оказывают влияние на волю законодателя.

3. В законодательные формулировки административного правонарушения и налогового правонарушения необходимо включить указание на их общественную опасность.

## **§ 1.2. Понятие налогового правонарушения и его состава**

В предыдущем параграфе мы рассмотрели понятие и признаки правонарушения, а в данном параграфе, следуя от общего к частному будем исследовать характеристики налогового правонарушения. Наука финансового права сравнительно недавно приступила к исследованию таких категорий, как «финансовое правонарушение», «налоговое правонарушение», «финансово-правовая ответственность». Импульс к исследованию налоговых правонарушений был обусловлен переходом нашей экономики от административно-командной к рыночной, в которой сильно возростала роль и социальное предназначение налогов и сборов. Кроме того, принятие

---

<sup>21</sup> Зарян Д.Г. Объективная сторона правонарушения: Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Казань, 2006.

Налогового кодекса РФ, в котором впервые было закреплено понятие налогового правонарушения, дало еще один дополнительный импульс для исследования данного понятия. До принятия Налогового кодекса этот законодательный пробел восполняло Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1997 года № 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»<sup>22</sup>. В нем указывалось: «Налоговые санкции «носят не восстановительный, а карательный характер и являются наказанием за налоговое правонарушение, то есть за предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности». Таким образом, Конституционный Суд впервые сформулировал признаки налогового правонарушения: противоправность; виновность и его совершение в форме деяния. Далее законодатель с учетом определенных особенностей, наработанной судебной практики, научных воззрений отразил эти признаки в статье 106 НК РФ, закрепив в ней понятие налогового правонарушения.

По отношению к понятию налогового правонарушения существует родовое понятие – «финансовое правонарушение». Так, А.А. Мусаткина отмечает, что «финансовое правонарушение – это родовое понятие, в рамках которого, в зависимости от разновидности объектов посягательства, существуют разновидности финансовых правонарушений. Они предусмотрены финансовым законодательством, в том числе налоговым кодексом, Бюджетным кодексом, ФЗ РФ «О валютном регулировании и валютном контроле» и рядом других нормативно-правовых актов»<sup>23</sup>. Тем общим знаменателем, который объединяет данные разновидности правонарушений, является объект посягательства – финансовые отношения и

---

<sup>22</sup> Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

<sup>23</sup> Мусаткина А.А. Дискуссионные вопросы понятия финансового правонарушения // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2014. № 9. С. 71.

нормативные правовые акты, которые по своей юридической природе относятся к финансовому законодательству.

Следует различать понятие финансового правонарушения в узком и широком смысле этого слова. В узком смысле к финансовым будут относиться только те правонарушения, которые предусмотрены нормами Налогового кодекса. В широком же смысле, это - все правонарушения, которые посягают на финансовые отношения, а они закреплены не только в нормах финансового права, но в УК РФ, а также в КоАП РФ.

Предметом нашего исследования являются только правонарушения, закрепленные в Налоговом кодексе Российской Федерации. Мы рассматриваем понятие финансового правонарушения исходя из узких позиций. Итак, налоговое правонарушение является разновидностью финансового. В этой связи следует согласиться с А.В. Брызгалиным, который отмечал: «учитывая, что дефиниция собственно налогового правонарушения уже установлена законодателем в ст. 106 НК РФ, представляется, что понятие «нарушение законодательства о налогах и сборах» и «налоговое правонарушение» соотносятся между собой как общее и частное. Все налоговые правонарушения являются нарушениями законодательства о налогах и сборах, но не все нарушения законодательства о налогах и сборах являются налоговыми правонарушениями»<sup>24</sup>.

Первым признаком налогового правонарушения, на котором мы остановимся, является налоговая противоправность. В статье 106 НК РФ законодатель определяет ее через понятие «нарушение законодательства о налогах и сборах». Из статьи первой НК РФ вытекает, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса, законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативных правовых актов представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах. Статья 1 НК РФ дает исчерпывающий перечень

---

<sup>24</sup> Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений / Под ред. А.В. Брызгалина. – Екатеринбург: Изд-во Налоги и финансовое право, 2004. С. 24

законодательства о налогах и сборах. Кроме того, она ограничивает деятельность регионального законодателя и органов местного самоуправления в сфере налогообложения. Из пункта второго указанной статьи вытекает, что ответственность за совершение налоговых правонарушений устанавливается исключительно в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Письма Минфина, различного рода инструктивные указания налоговых органов не могут составлять налоговое законодательство Российской Федерации. Это прямо следует из смысла статьи 1 НК РФ. Кроме того, они не проходят регистрацию в Министерстве юстиции, не являются нормативными правовыми актами, а следовательно, не обладают свойством общеобязательности. Различные судебные инстанции неоднократно подчеркивали данное обстоятельство. Так, в постановлении девятого арбитражного апелляционного суда от 21 ноября 2012 года специально указано, что письма Минфина России не отвечают критериям нормативного правового акта. На основании пункта 1 ст. 1 НК РФ не относятся к законодательству о налогах и сборах. Они не обладают правовым значением и не могут порождать юридические последствия для неопределенного круга лиц. В них не могут устанавливаться обязательные для налогоплательщика правила поведения<sup>25</sup>. Не могут составлять налоговое законодательство договоры ненормативного характера. Например, «договор на реализацию инвестиционного проекта не включается в налоговое законодательство», - специально отмечено в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа<sup>26</sup>.

В Постановлении Арбитражного суда Московского округа от 04.06.2015 № Ф05-6496/2015 суд отказал в удовлетворении требований

---

<sup>25</sup> Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2012 г. № 09АП-33404/2012-АК // Интернет-версия СПС «Гарант» <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)

<sup>26</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11 августа 2015 г. № ФО6 – 26227/2015 // Интернет-версия СПС «Гарант» <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)

организации к налоговому органу в части доначисления и предложения уплатить пени по налогу на добычу полезных ископаемых и штрафных санкций, отметив, что Порядок заполнения декларации по НДС, утвержденный Приказом Минфина России от 29.12.2006 № 185, не является письменным разъяснением финансового органа о порядке исчисления и уплаты налога (сбора).

Порядок заполнения декларации не может дополнять либо изменять положения НК РФ, поскольку не относится к законодательству о налогах и сборах.

Как отметил суд, в соответствии с пунктами 1,4, 5 статьи 1 НК РФ, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законов субъектов Российской Федерации о налогах, нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах<sup>27</sup>.

Следовательно, Порядок заполнения декларации, утвержденный Приказом Минфина России, не является законодательством РФ о налогах и сборах.

Рассматривая противоправность как признак налогового правонарушения следует отметить, что недопустимо смешивать минимизацию налогообложения, которая совершена на основе норм, предусмотренных НК РФ, с налоговым правонарушением<sup>28</sup>.

Конституция РФ гласит: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы» (ст. 57). В статье 3 НК РФ указывается: «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». Из данных положений

---

<sup>27</sup> Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.06.2015 № Ф05-6496/2015 // Интернет-версия СПС «Гарант» » <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)

<sup>28</sup> Шарипова Л.Э., Валиева К.Ф. Налоговые правонарушения в России // Электронный научный журнал. 2015. № 3 /<http://elibrary.ru/download/75408151.pdf> (дата обращения 11.09.2016 г.)

вытекает, что минимизация налогообложения не является противоправным действием.

С признаком противоправности налогового правонарушения тесным образом связан признак деяния. Налоговое правонарушение может быть совершено как в форме действия, так и в форме бездействия. Например, невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК) может быть совершено только в форме бездействия. В данном случае налоговый агент не выполняет возложенную на него обязанность. Грубое нарушение правил учета доходов или расходов объекта налогообложения может быть совершено как в форме действия, так и в форме бездействия (ст. 120 НК). Налоговое правонарушение, предусмотренное статьей 119 «непредставление налоговой декларации», совершается только в форме бездействия<sup>29</sup>. В статье 23 НК РФ закреплены две формы деяния: «налогоплательщик (плательщик сборов) за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей несет ответственность в соответствии с законодательством РФ».

Следующий признак налогового правонарушения - его общественная опасность, который многие ученые не называют в числе таковых<sup>30</sup>. Мы в нашей работе попытаемся обосновать, что налоговые правонарушения характеризуются общественной опасностью.

Для понимания общественной опасности налогового правонарушения необходимо обратиться к роли налогов в современном государстве. При плановой экономике, которая была характерна для советского периода существования налоговой системы, роль налогов была минимальной ввиду

---

<sup>29</sup> В рамках настоящего параграфа мы не стремимся проанализировать все разновидности объективной стороны налоговых правонарушений, так как этому будет посвящен специальный параграф второй главы.

<sup>30</sup> См.: Крохина Ю.А., Финансово-правовая ответственность – необходимый атрибут правового государства // Правовое государство: теория и практика. 2013. № 2. С. 69; Смагина А.Ю. Состав налогового правонарушения и порядок привлечения к ответственности // Таврический научный обозреватель. 2015. № 4. С. 115.

того, что у существующих предприятий, организаций собственность была общественной или государственной. Взимание налогов (за исключением подоходного налога и некоторых других платежей) было похоже на перекалывание государственных средств из одного «кармана в другой карман» государственного «пиджака».

Достаточно отметить, что УК РСФСР 1960 года до 1993 года не содержал составов налоговых преступлений, за исключением статьи 82, которая предусматривала ответственность за уклонение от уплаты налогов, совершенное в военное время. Как известно, военного времени в период действия УК РСФСР 1960 года, к счастью, не существовало и данная норма была «мертвой». Образно говоря, «родилась мертвой и умерла таковой», после принятия нового УК РФ и утраты силы УК РСФСР с 1 января 1997 года. Да и уклониться от уплаты налогов при существующей административно-командной системе экономики того периода было просто невозможно.

Иная роль отводится налогам и сборам при рыночной экономике и преобладании предприятий с частной формой собственности. От своевременности и полноты уплаты налогов зависит наполнение бюджета государства. В свою очередь, бюджет расходуется государством для реализации своих функций: обороны, социальной; экономической; охранительной и так далее. Функция налогообложения в данном случае выполняет роль обеспечения для реализации государством других функций. Государство не сможет нормально существовать без эффективной реализации функции налогообложения.

Таким образом, различные виды налоговых правонарушений подрывают экономическую основу государства, его обороноспособность, охрану прав и свобод человека и гражданина, препятствуют реализации иных функций. Они выступают тормозом для формирования правового государства, развития гражданского общества. Ежегодно государственная казна недополучает миллиарды рублей в результате совершения налоговых

правонарушений. Такие деяния опасны для общества. В развитых капиталистических странах, которые раньше России осознали значение налогов, уклонение от уплаты налогов относят к правонарушениям, посягающим на национальную безопасность.

Поэтому мы полагаем, что налоговые правонарушения характеризуются общественной опасностью. Ввиду системности существующих объектов правовой охраны, посягая непосредственно на налоговые отношения данные правонарушения затрагивают различные сферы функционирования общества и государства.

Следующий признак налогового правонарушения – это его наказуемость. Данный признак непосредственно закреплен не только в определении налогового правонарушения, но и в статье 114 НК РФ, согласно которой «налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения». Согласно пункту второго данной статьи: «налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса». Таким образом, законодатель за совершение налоговых правонарушений предусмотрел одну разновидность наказания – штраф<sup>31</sup>. Следует отметить одну неточность. Так, мерой наказания названа санкция, но не наказание. Ведь санкция и наказание соотносятся между собой как форма и содержание.

Наказания за совершение налоговых правонарушений могут исчисляться в фиксированных суммах. Как это сформулировано в ст. 116 НК РФ (нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ). В фиксированной сумме предусмотрена санкция в ст. 119.1 НК РФ (несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме).

---

<sup>31</sup> Драгунова В.А., Пономарев О.В. Налоговая санкция как мера ответственности // Законность и правопорядок в современном обществе. 2013. № 13. С. 286.

Санкция может выражаться в процентном соотношении от суммы не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основании декларации за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей (ст. 119 НК РФ).

Наказание за налоговое правонарушение может зависеть от количества непредставленных документов в налоговую инспекцию, как это сделано в ст. 126 НК, которая устанавливает санкцию в 200 рублей за каждый непредставленный документ.

При формулировании санкций за налоговые правонарушения в НК РФ законодатель практически не использует альтернативные санкции и относительно определённые санкции. Такое положение дел носит двоякий характер. С одной стороны, это не оставляет места для субъективизма при применении налогового наказания. С другой стороны, не позволяет индивидуализировать ответственность налогоплательщика, а тех правовых средств, которые выступают в качестве смягчающих или отягчающих обстоятельств явно недостаточно. Введению альтернативных санкций «мешает» сама статья 114 НК РФ, которая предусматривает единственную меру налоговой ответственности – штраф.

Теорией юридической ответственности разработаны положения, согласно которым юридическое наказание не должно превращаться в инструмент обогащения государства, в слепую кару<sup>32</sup>. Наказание должно выполнять не только карательную и восстановительную функции, но и превентивную, а также воспитательную. При существующей системе санкций за налоговые правонарушения полностью нивелируется его превентивный и воспитательный эффект. Думается, что законодателю необходимо начать работу по изменению системы налоговых санкций.

---

<sup>32</sup> См.: Липинский Д.А. К вопросу о принципе индивидуализации юридической ответственности // Российская юстиция. 2015. № 9. С. 18.

В связи с понятием наказуемости налоговых правонарушений существует еще один достаточно спорный вопрос, касающийся юридической природы пени. «Пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ в более поздние по сравнению с установленным законодательством о налогах и сборах сроки», - указывается в статье 75 НК РФ.

На том основании, что пеня как вид налогового наказания не предусмотрена в статье 114 НК РФ, некоторые ученые не относят ее к разновидности налоговых наказаний<sup>33</sup>. Несвоевременная уплата налогов – это разновидность правонарушения. «Для взыскания пени характерно большинство признаков юридической ответственности. Своевременная уплата налога выступает обязанностью налогоплательщика, в случае несоблюдения этой обязанности (правонарушения) у него появляется дополнительная обязанность, которой не существовало ранее. Своими виновными действиями налогоплательщик нарушает регулятивное правоотношение. Реализуется дополнительная обязанность в охранительном правоотношении ответственности. Реализация дополнительной обязанности приводит к сужению имущественной сферы, правонарушитель терпит материальный урон»<sup>34</sup>. Пеню можно рассматривать как вид дополнительного наказания правонарушителя. Причем на аналогичной позиции стоит Конституционный Суд РФ<sup>35</sup>. Сближает пеню со штрафом, относит к одной

---

<sup>33</sup> Лукьянова А.П. Пеня в налоговом законодательстве Российской Федерации и зарубежных стран // Публично-правовые исследования. 2015. № 3. С. 142.

<sup>34</sup> Мусаткина А.А. Юридическая природа пени в налоговом праве // Правосудие в Поволжье. 2005. № 5. С. 102-104.

<sup>35</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2016 г. № 2-П "По делу о проверке конституционности подпункта «а» пункта 22 и пункта 24 статьи 5 Федерального закона от 28 июня 2014 года № 188-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования» в связи с запросами Арбитражного суда города Москвы и Арбитражного суда Пензенской области»

разновидности санкций – штрафных, выраженных в определенных денежных суммах. «Пеня как и иные меры налоговой ответственности воздействует на денежные фонды правонарушителя, а ее применение ведет к претерпеванию им неблагоприятных последствий. Все доводы о том, что пеня носит исключительно восстановительный характер, выглядят малоубедительными. Так, для правонарушителя - это кара, а для государства - восстановление имущественного положения. Таким образом, пеня обладает свойством многофункциональности. Свойство кары у пени свидетельствует о необходимости ее отнесения к мерам налоговой ответственности. Таким образом, по своей юридической природе пеня выступает мерой налоговой ответственности»<sup>36</sup>, - отмечает А.А. Мусаткина. А вот приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей, предусмотренное ст. 76 НК РФ относится к мерам защиты, а не к мерам налоговой ответственности и не характеризует наказуемость налоговых правонарушений.

Следующий признак налогового правонарушения – это наличие в деянии налогового правонарушителя вины. Принятие Налогового кодекса РФ, ряда Постановлений Конституционного Суда РФ, многочисленных решений арбитражных судов поставили точку в споре, о том является или не является вина обязательным признаком налогового правонарушения. Законодатель указал на вину, как на обязательный признак, в самом определении налогового правонарушения.

---

// Собрание законодательства РФ. 2016. № 5. Ст. 762; Постановление Конституционного Суда РФ от 25.02.2014 г. № 4-П «По делу о проверке конституционности ряда положений статей 7.3, 9.1, 14.43, 15.19, 15.23.1 и 19.7.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом Арбитражного суда Нижегородской области и жалобами обществ с ограниченной ответственностью «Барышский мясокомбинат» и "ВОЛМЕТ", открытых акционерных обществ «Завод «Реконд», «Эксплуатационно-технический узел связи» и «Электронкомплекс», закрытых акционерных обществ «ГЕОТЕХНИКА П» и «РАНГ» и бюджетного учреждения здравоохранения Удмуртской Республики «Детская городская больница № 3 «Нейрон» Министерства здравоохранения Удмуртской Республики» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 10. Ст. 1087.

<sup>36</sup> Мусаткина А.А. Юридическая природа пени в налоговом праве. – С. 104.

Кроме того, это усилено рядом других положений НК РФ. Так, в пункте 6 ст. 108 НК РФ указывается, что «лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке». В статье 109 НК РФ отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения рассматривается как обстоятельство, исключающее привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. В статье 110 НК РФ закрепляются формы вины при совершении налогового правонарушения, а в статье 111 НК РФ - обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения.

В совместном Постановлении Пленума Высшего арбитражного Суда РФ и Пленума Верховного Суда РФ указывается, что «в силу статей 106, 108, 109 НК РФ вина является обязательным условием привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение, а при отсутствии вины налоговая ответственность исключается»<sup>37</sup>.

Из анализа многочисленных положений НК РФ следует, что вина понимается законодателем как психическое отношение к совершаемому деянию и наступлению последствий, а не как объективное непринятие мер, по недопущению совершения налогового правонарушения. Законодатель закрепил две формы вины за совершение налогового правонарушения - умышленную и неосторожную.

Наряду с понятием «налоговое правонарушение» существует понятие «состав налогового правонарушения». Налоговый кодекс, как и иные нормативные правовые акты, не дает определения состава налогового правонарушения. Оно разработано юридической наукой. В теории государства и права под составом правонарушения понимают «теоретическую конструкцию (научную абстракцию), выводимую

---

<sup>37</sup> Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 41 и Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 9 от 11.06.1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 21. Ст. 379.

логическим путем из правовых норм, характеризующая деяние как правонарушение с четырех сторон (объекта, объективной стороны, субъекта и субъективной стороны) и выполняющая по отношению к правонарушению служебную роль, необходимую для процесса применения права»<sup>38</sup>.

Состав налогового правонарушения, основываясь на его понимании в теории государства и права можно определить следующим образом. Это совокупность объективных и субъективных элементов (признаков), характеризующих налоговое правонарушение с четырех сторон (объекта, объективной стороны, субъекта и субъективной стороны), являющихся необходимыми и достаточными для привлечения субъекта к налоговой ответственности.

Понятие состава налогового правонарушения не подменяет самого понятия «налоговое правонарушение». Оно выполняет по отношению к нему служебную роль. Общие признаки налогового правонарушения находят свою конкретизацию в различных элементах состава налогового правонарушения. Различая налоговое правонарушение и состав налогового правонарушения необходимо иметь ввиду следующее. Налоговое правонарушение – это юридический факт, оно существует в реальности, а состав правонарушения – это теоретическая конструкция, результат научной деятельности ученых. Понятие налогового правонарушения непосредственно закреплено в НК РФ, а понятие состава налогового правонарушения в НК РФ отсутствует.

Категория состава налогового правонарушения необходима для процесса квалификации деяния. Должностные лица налоговых органов соотносят факты реальной действительности с той нормой налогового права, которая была нарушена, выявляя в ней различные характеристики состава налогового правонарушения.

Вполне традиционно в структуре состава налогового правонарушения можно выделить четыре элемента:

---

<sup>38</sup> Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. – М.: Direkt Media, 2013. С. 42.

во-первых, объект состава налогового правонарушения;  
во-вторых, объективную сторону состава налогового правонарушения;  
в-третьих, субъективную сторону состава налоговых правонарушений;  
в-четвертых, субъекта состава налоговых правонарушений.

Объектом состава налогового правонарушения являются общественные отношения, которые регулируются и (или) охраняются нормами налогового права. При этом, как правило, обязательным признаком объекта состава налогового правонарушения выступает его предмет. Предметом налогового правонарушения может быть налог, сбор, налоговый документ и так далее. Подробная характеристика этих признаков состава налогового правонарушения будет дана во второй главе нашей работы, а сейчас мы останавливаемся только на наиболее общих положениях.

Объективная сторона состава налогового правонарушения включает деяние налогоплательщика. Для некоторых составов имеют значение последствия и причинная связь, а также время (налоговый период, истечение срока). Если состав налогового правонарушения сформулирован как материальный, то правовым значением обладает причинная связь между деянием налогоплательщика и наступившими последствиями налогового правонарушения.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения представлена в виде умысла или неосторожности. В составах налоговых правонарушений законодатель не придает значение мотивам, цели, а также эмоциональному состоянию лица.

Согласно НК РФ субъектом состава налогового правонарушения может быть физическое или юридическое лицо. При этом законодатель закрепляет специальные характеристики физических лиц, которые будут нами рассмотрены в третьей главе нашей работы. Сейчас мы подчеркиваем только общие элементы состава налогового правонарушения.

В завершение параграфа сделаем выводы.

1. Законодателю необходимо пересмотреть систему наказаний за налоговые правонарушения, предусмотрев соответствующие альтернативные и относительно определенные санкции, которые бы позволяли индивидуализировать ответственность налогового правонарушителя.

2. Часть первую статьи 114 НК РФ следует изложить в следующей редакции. «Налоговые наказания устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) и пени, в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего кодекса». Включение в систему налоговых наказаний пени, усилит права налогоплательщика, так как на ее применение будет распространяться режим, характерный для налогового наказания.

3. В законодательное определение налогового правонарушения необходимо внести изменение, указав на его общественную опасность. На наш взгляд, сущность налогового правонарушения заключается не только в причинении вреда экономическим отношениям, но в создании угроз национальной безопасности Российской Федерации.

### **§ 1.3. Виды налоговых правонарушений**

Отчасти мы уже затрагивали вопрос о видах налоговых правонарушений, когда указывали, что понятие «налоговое правонарушение» может рассматриваться в узком и широком значении данного слова. Остановимся на данной проблеме более подробно. Так, правонарушения, которые посягают на налоговые отношения, предусмотрены в трех нормативных правовых актах: Налоговом кодексе РФ; Уголовном кодексе РФ; Кодексе об административных правонарушениях. Уголовным кодексом РФ закреплены следующие составы налоговых преступлений:

- уклонение от уплаты налогов и(или) сборов физического лица (ст. 198);

- уклонение от уплаты налогов и(или) сборов с организации (ст. 199);
- неисполнение обязанностей налогового агента (ст.199.1);
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

Данные составы преступлений расположены в главе 22 (преступления в сфере экономической деятельности), которая в свою очередь структурно входит в раздел о преступлениях в сфере экономики.

В Кодексе об административных правонарушениях РФ закреплены следующие составы налоговых правонарушений:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3);
- нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4);
- нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15.5);
- непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6);
- нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7);
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса) (ст. 15.8);
- грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст. 15.11).

Структурно расположены данные статьи в главе КоАП, посвященной административным правонарушениям в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг. В налоговом кодексе РФ налоговые правонарушения сформулированы в главе 16 (виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение). В главе 18 сформулированы виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах и ответственность за их совершение. Однако в главе 18 как несложно заметить, законодатель указывает на «нарушения банком», а не на налоговые правонарушения. Согласно

устоявшимся в науке налогового права к налоговым правонарушения относятся именно те составы, которые сформулированы в главе 16 НК РФ<sup>39</sup>.

Таким образом, на основе отраслевой принадлежности налоговые правонарушения можно классифицировать на уголовные, административные и собственно налоговые. Напомним, что предметом нашего исследования выступают налоговые правонарушения, предусмотренные НК РФ и сформулированные в главе 16.

Глава 16 Налогового кодекса, хотя и носит название «виды налоговых правонарушений», но не все правонарушения, которые в ней содержатся можно назвать налоговыми. Налоговые правонарушения в одну группу объединяет прежде всего объект посягательства. В широком смысле – это экономические отношения, а в более узком - в зависимости от состава налогового правонарушения - отношения по взиманию, уплате и сбору налогов. Явно не на данные группы отношений посягает правонарушение, предусмотренное статьей 128 НК РФ (неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля). Непосредственно не посягает на данные отношения и отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ). Непосредственно не посягают на налоговые правоотношения и такое деяние как «несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ).

Указанные разновидности правонарушений посягают на налоговые процессуальные отношения, связанные с расследованием налогового

---

<sup>39</sup> См.: Крохина Ю.А. Правовая охрана механизма налоговых отношений // Финансовое право. 2010. № 11. С. 27-32; Малиновская В.М. налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 3-14; Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт, 2013. С 175; Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф. Налоговое право. М.: Юрист, 2005.

правонарушения<sup>40</sup>. В УК РФ такие правонарушения помещены в главу о преступлениях против правосудия. Вполне понятно, что налоговые органы, органы предварительного следствия не осуществляют непосредственно правосудие, но в данном случае термин «правосудие» употребляется в его широком значении, а не в узком. Это непосредственный объект данных правонарушений. Законодатель поместил их в главу о налоговых правонарушениях, исходя из соображений юридической техники, экономии текста нормативного правового акта, не став выделять для данных правонарушений отдельную главу. Впрочем, по нашему мнению, данные правонарушения излишне помещены в НК РФ, их необходимо исключить из Налогового Кодекса РФ и поместить в Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации.

По мнению И.Н Кучерова, «по своему характеру и направленности все налоговые правонарушения условно могут быть подразделены на четыре обособленные группы:

- нарушения, связанные с неисполнением обязанностей в связи с налоговым учетом (ст. 116 НК РФ);
- нарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения учетов налогообложения, доходов и расходов и представлением налоговых деклараций (ст. 119-120 НК РФ);
- нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. 122, 123 НК РФ);
- нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности налоговых администраций (ст. 125-129.1)»<sup>41</sup>.

Налоговые правонарушения разнообразны и могут быть классифицированы по разным основаниям, все зависит от того, какой признак положен в основание классификации<sup>42</sup>.

---

<sup>40</sup> См.: Липинский Д.А., Чуклова Е.В. Процессуальная ответственность. М.: Юрлитинформ, 2013. С. 87.

<sup>41</sup> Кучеров И.И. Налоговое право. Курс лекций. М, 2014. С. 150.

Так, мы уже указывали, что налоговое правонарушение может быть выражено как в форме действия, так и в форме бездействия. Соответственно, можно выделить три группы налоговых правонарушений.

Во-первых, налоговые правонарушения, совершаемые в форме действия. Например, представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, совершается только путем действия.

Во-вторых, налоговые правонарушения, совершаемые в форме бездействия. Например, непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества), может быть совершено только в форме бездействия. Или исключительно посредством бездействия совершается невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

В-третьих, налоговые правонарушения, совершаемые как форме действия, так и в форме бездействия. Например, неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора), может быть совершена как в форме действия, так и в форме бездействия.

Характеристики субъекта налогового правонарушения, а точнее его статус позволяет выделить еще одну классификационную группу.

Так, некоторые налоговые правонарушения могут быть совершены только налогоплательщиками. Например, нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116).

Правонарушения предусмотренное ст. 123 НК РФ может быть совершено только налоговым агентом, что позволяет выделить еще одну классификационную группу.

В налоговом праве существует также понятие «иные обязанные лица», а правонарушения ими совершаемые объединяются в третью

---

<sup>42</sup> Воропаева О.А., Воропаева Н.А. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 20. С. 24

классификационную группу. Например, непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Или другой пример – неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст.129.1 НК РФ).

Теория и практика выделяет правонарушения с формальными составами и правонарушения с материальными составами. Такая классификация производится в зависимости от наличия признака состава налогового правонарушения в виде общественно опасных последствий. Как правило, в налоговом праве они выражается в суммах неуплаченных налогов. К формальным составам относятся те налоговые правонарушения, в которых указаны только действия, а наступление последствий не имеет значения для квалификации. Например, непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля – правонарушение с формальным составом. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, повлекшие занижение налоговой базы – налоговое правонарушения с материальным составом.

Следовательно, следующим квалификационным критерием является вид состава налогового правонарушения – материальный или формальный.

А.В. Брызгалин считает, что основным классифицирующим критерием налоговых правонарушений должен выступать объект посягательства. «В зависимости от объекта налогового правонарушения можно выделить два вида налоговых правонарушений. Налоговые правонарушения, направленные против системы отношений по взиманию (уплаты, перечисление) налогов, которые наносят непосредственный имущественный ущерб по формированию доходной части бюджетной системы»<sup>43</sup>. Ряд налоговых правонарушений наносит организационный ущерб, воздействуя на отношения налогового контроля, мешая выполнению налоговыми органами, возложенных на них функций. Например, к таким правонарушениям

---

<sup>43</sup> Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений – С. 48.

относятся непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ), неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ).

Мы полагаем, что налоговые правонарушения в зависимости от объекта посягательства можно подразделить на две большие группы. Во-первых, налоговые правонарушения, посягающие на установленный порядок постановки на учет в налоговых органах. Во-вторых, налоговые правонарушения, посягающие на установленный порядок представления налоговой декларации и порядок уплаты налогов и сборов. К налоговым правонарушениям, посягающим на установленный порядок постановки на учет в налоговых органах, относятся: нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст.116). К второй группе можно отнести; непредставление налоговой декларации; грубое нарушение правил учета доходов и расходов объектов налогообложения; неуплата или неполная уплата сумм налога; невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Субъектами налоговых правонарушений выступают физические и юридические лица, но некоторые налоговые правонарушения могут быть совершены только физическими лицами, а некоторые - исключительно юридическими лицами. Таким образом, индивидуальная или коллективная характеристика субъекта налогового правонарушения является следующим основанием для классификации налоговых правонарушений.

Законодатель закрепил две формы вины налогового правонарушителя – умышленную и неосторожную. Условно налоговые правонарушения можно подразделить на умышленные и совершаемые по неосторожности. Например, в пункте 3 статьи 122 НК РФ законодатель специально указывает на умышленную вину, как обстоятельство, усиливающее налоговую ответственность.

В завершении параграфа сделаем выводы.

1. Необходимо разграничивать понятия «налоговое нарушение» и «налоговое правонарушение». Любое налоговое правонарушение есть

разновидность налогового нарушения, но не любое налоговое нарушение является правонарушением.

2. Классифицировать налоговые правонарушения можно по различным критериям: объекту налогового правонарушения; формам вины; характеристикам субъекта налогового правонарушения; последствиям налоговых правонарушений; в зависимости от особенностей конструкции состава налогового правонарушения.

## ГЛАВА 2. ОБЪЕКТ И ОБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

### § 2.1. Объекты составов налоговых правонарушений

Любая человеческая деятельность направлена на определенный объект. Согласно философским представлениям, объект всегда противостоит субъекту, а в результате воздействия на него в объекте происходят изменения. Если речь идет о правомерной деятельности, то изменения носят положительный и созидательный характер. И напротив, при противоправном поведении в структуре объекта наблюдаются негативные преобразования.

В теории государства и права, а также в отраслевых юридических науках под объектом правонарушения понимают общественные отношения, которые регулируются или охраняются при помощи правовых норм<sup>44</sup>. Существуют и другие понятия объекта правонарушения. Под ним подразумевают людей, потерпевшего, социальные блага. Иногда объект правонарушения отождествляют с предметами материального мира, то есть конкретными вещами. В дореволюционной юридической литературе категория объекта правонарушения связывалась с нормой права в ее реальном бытии<sup>45</sup>. В рамках данной работе мы не вступаем в дискуссию относительно той или иной концепции объекта правонарушения. Мы присоединяемся к мнениям тех ученых, которые под объектом правонарушения понимают общественные отношения<sup>46</sup>.

Категория объекта достаточно абстрактна. Это обусловлено тем, что другие элементы состава правонарушения описаны в диспозиции или в

---

<sup>44</sup> Малько А.В., Матузов Н.И., Липинский Д.А и др. Проблемы теории государства и права /Под ред. А.В. Малько. М.: Юрлитинформ, 2012. С. 402.

<sup>45</sup> Подробно обзор точек зрения о понятии объекта правонарушения см.: Ожегова Г.А. Объекты правонарушений. М.: Nota Bene, 2008.

<sup>46</sup> Ожегова Г.А. Объекты правонарушений. М.: Nota Bene, 2008; Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. С. 36; Вопленко Н.Н. Очерки общей теории права. С. 480.

гипотезе нормы права, а вот к выводу о том, что являлось объектом правонарушения часто приходят на основе анализа названия статьи, ее места в структуре нормативного правового акта, названия глав и разделов. Для этих целей анализируют сферу регулирования той или иной отрасли права. Часто к выводу о том, что являлось объектом правонарушения приходят на основе анализа причиненного вреда. Однако вред – самостоятельный признак объективной стороны состава правонарушения и его нельзя отождествлять с объектом состава правонарушения. В объекте состава правонарушения больше всего отражается категория социальной опасности правонарушения. Поэтому ученые, которые называют в качестве признака правонарушения «вред», а не общественную опасность, фактически отождествляют с объектом правонарушения предметы материального мира.

Следует иметь в виду, что сам объект состава правонарушения характеризуется рядом признаков. Важным и системообразующим признаком объекта состава правонарушения выступают общественные отношения. Помимо общественных отношений в структуре объекта есть предмет правонарушения и потерпевший. Таковы, на наш взгляд, основные методологические положения, которые необходимы для исследования объекта состава правонарушения.

Для определения объектов налоговых правонарушений необходимо обратиться к ст. 2 НК РФ, в которой закреплены отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах. В ст. 2 НК РФ указано: «Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения». В части второй названной статьи подчеркнуто, что «к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе

осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом».

Вполне понятно, что отношения, указанные в статье 2 НК РФ носят предельно обобщенный и абстрагированный характер. И ряд отношений не может составлять объект налоговых правонарушений. Так, установление и введение налогов и сборов – это деятельность законодательная, на нее в принципе не может посягать налоговое правонарушение. Рассматривая категорию «взимания налогов и сборов», мы приходим к выводу, что и здесь законодатель изложил очень абстрактно предмет регулирования НК РФ, а следовательно и объект возможного налогового правонарушения.

Анализируя положения НК РФ о круге регулируемых общественных отношений мы приходим к выводу, что законодатель в статье 2 НК РФ определил видовой объект посягательства. Наука уголовного права и теория государства и права значительно раньше стали исследовать категорию объекта правонарушения и пришли к выводу, что объект правонарушения может быть общим, родовым и видовым и непосредственным<sup>47</sup>.

Следовательно, необходимо выстроить цепочку объектов налоговых правонарушений: общий объект – родовый объект – видовой объект – непосредственный объект.

Налоговые отношения функционируют в сфере экономики. Они составляют часть экономической деятельности государства, основанную не на свободе рынка, а на властной императивной деятельности. Поэтому в качестве общего объекта всех налоговых правонарушений будет выступать общественные отношения в сфере экономики. Для обоснования данного вывода обратимся к УК РФ, в котором содержатся смежные составы налоговых правонарушений. В УК РФ составы налоговых преступлений

---

<sup>47</sup> См.: Дуюнов В.К. Уголовное право России. Общая и Особенная части. М.: РИОР, 2008. С. 80.

помещены в раздел посвященный преступлениям в сфере экономики. Конечно если уйти на самый высокий уровень абстрагирования, то общим объектом налоговых правонарушений будет выступать правопорядок в целом, а на уровне все социальной системы регулирования отношений – социальный порядок.

Как известно налоговое право является подотраслью финансового права. Следовательно, для уяснения родового объекта налоговых правонарушений необходимо обратиться к предмету регулирования финансового права. «Предмет финансового права составляют общественные отношения, возникающие в процессе деятельности государства и муниципальных образований по планомерному образованию (формированию), распределению и использованию денежных фондов для реализации своих целей и задач»<sup>48</sup>. На наш взгляд, совокупность указанных общественных отношений является родовым объектом налоговых правонарушений. Налоговые правонарушения препятствуют образованию денежных фондов государства, ущемляют имущественную сферу государства. В бюджет своевременно и в полном объеме не поступают денежные средства, соответственно, они не распределяются в последствии в необходимом объеме.

Обратимся вновь к видовому объекту налоговых правонарушений. Мы уже указывали, что законодатель в ст. 2 НК РФ сформулировал очень абстрактную формулировку «отношения по взиманию налогов». Данные отношения поддаются конкретизации. Во-первых, это могут быть отношения связанные со своевременной уплатой налогов. Во-вторых, ими могут выступать отношения, связанные с уплатой налогов в полном объеме. В-третьих, это могут быть отношения, обусловленные налоговым контролем и так далее. Дальнейшая конкретизация объектов налоговых правонарушений будет происходить на уровне непосредственного объекта посягательства.

---

<sup>48</sup> Крохина Ю.А. Финансовое право. М.: Норма, 2008. С. 18.

Для полной характеристики объектов налоговых правонарушений важно отметить, что налоговые отношения могут существовать только в форме правовых. Следовательно, объектами налоговых правонарушений выступают не просто общественные отношения, а правоотношения. Это властеотношения, основанные на императивном методе правового регулирования, когда налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика определенного варианта поведения, а налогоплательщик обязан подчиниться законным требованиям налоговых органов.

Непосредственный объект зависит от особенностей конкретного состава налогового правонарушения. Так, правонарушение, сформулированное в ст. 116 НК РФ, посягает на отношения постановки на учет в налоговом органе и, как следствие этого, затрагивает правоотношения по своевременному взиманию налогов.

Правонарушение, предусмотренное ст. 119 НК РФ, направлено на правоотношения, обеспечивающие своевременное представление налоговой декларации или расчета финансового товарищества. Аналогичный непосредственный объект и у нарушения установленного способа представления налоговой декларации (ст. 119.1 НК РФ).

Непосредственным объектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 119.2 НК РФ, являются отношения, обеспечивающие полную уплату налогов. Непосредственным объектом налогового правонарушения, закрепленного ст. 120 НК РФ, выступает сам порядок правил учета доходов и расходов объектов налогообложения. Правонарушение, сформулированное в ст. 122 НК РФ, нарушает отношения по уплате сумм налога (сбора) в полном объеме. Аналогичный объект посягательства вытекает из самого названия и содержания ст. 122.1 НК РФ.

В случае, если налоговый агент не выполняет обязанность по удержанию и (или) перечислению налогов, он посягает на отношения, обеспечивающие своевременное поступление налоговых платежей (ст. 123 НК РФ). Правонарушение, предусмотренное статьей 126 НК РФ, направлено

на отношения, обеспечивающий налоговый контроль и нормальное функционирование налоговых органов.

В случае предоставления налоговым агентом недостоверных сведений непосредственным объектом будут выступать отношения, обеспечивающие уплату налогов и сборов в полном объеме. На нормальное функционирование налогового контроля также посягает правонарушение, предусмотренное ст. 129.1 НК РФ. Включив ст. 129.2 в Налоговый кодекс законодатель взял под особый контроль игорный бизнес. У правонарушения, предусмотренного ст. 129.3, непосредственным объектом налогового правонарушения являются отношения, обеспечивающие полноту уплаты налогов и сборов. Аналогичное можно сказать и о правонарушении, которое предусмотрено ст. 129.5 НК РФ. Правонарушения, предусмотренные ст. 129.4 и 129.6 НК РФ посягают на отношения налогового контроля.

В юридической литературе есть и иные точки зрения о непосредственных объектах налоговых правонарушений. Например, С.А. Полякова, характеризуя объект уклонения от уплаты налогов и ряда других налоговых правонарушений, указывает, что их объектом выступают отношения входящие в систему взимания налогов и сборов<sup>49</sup>.

А.А. Мусаткина отмечает, что «непредставление налоговой декларации посягают на отношения, обеспечивающие налоговый контроль, но при этом очень тесно связаны с отношениями по своевременному и полному взиманию налогов»<sup>50</sup>. Развивая данную мысль, следует отметить, что указанная связь одних отношений с другими скорее всего характеризует основной и дополнительный объекты налогового правонарушения. Так, по своей конструкции и юридической технике, которая была использована при их формулировании, составы налоговых правонарушений очень схожи с составами преступлений, которые предусмотрены в УК РФ. В уголовном

---

<sup>49</sup> Полякова С.А. О классификации финансовых правонарушений // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2014. № 3. С. 120.

<sup>50</sup> Мусаткина А.А. Дискуссионные вопросы понятия финансового правонарушения // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия. Юридические науки. 2014. № 4. С. 72.

праве непосредственный объект преступления принято делить на основной и дополнительный. Такая классификация вполне применима и к объектам налоговых правонарушений. Так, одна и та же группа отношений для одного состава налогового правонарушения будет выступать в качестве основного объекта, а для другого состава в качестве дополнительного. Например, непосредственно посягая на отношения налогового контроля (основной объект), правонарушитель затрагивает и отношения по своевременной уплате налогов (дополнительный объект).

Мы уже указывали, что одним из признаков объекта правонарушения выступает его предмет. Анализ Налогового кодекса показывает, что в качестве предмета налогового правонарушения могут выступать:

- налоговая декларация (ст. 119 НК РФ);
- расчет финансового результата инвестиционного товарищества (ст. 119, 119.2 НК РФ);
- суммы налогов, сборов (ст. 122. 1, 123, 129.3, 129.5 НК РФ);
- различного рода сведения, документы (ст. 126, 126.1, 129.1, 129.6 НК РФ);
- уведомления о контролируемых сделках (ст. 129.4 НК РФ);
- доходы и расходы объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ).

Остановимся на понятиях, которые могут составлять предмет налогового правонарушения. Понятие налога и сбора дается в статье 8 НК РФ. «Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований».

Из законодательного определения налога вытекают его следующие признаки. Во-первых, налоги устанавливаются государством и закреплены в налоговом законодательстве. Перечень и виды налогов определены в НК РФ.

Например, налог на недвижимое имущество, налог на прибыль, на доходы физических лиц и так далее. Во-вторых, это обязательный платеж, государство предписывает совершить все необходимые действия для его уплаты. В-третьих, платеж носит индивидуальный характер. Его индивидуальность выражается в уплате физическими или юридическими лицами. Платеж обязано совершить именно то лицо, на котором находится данная обязанность, а не третьи лица. Третьим признаком налога выступает его безвозмездность, означающая переход права собственности от физического или юридического лица к государству.

«Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности», - гласит пункт 2 ст. 8 НК РФ. Сбор в отличие от налога имеет целевой характер, то есть субъект, уплачивая его стремится получить определенное социальное благо, например, лицензию. Если налоги носят систематический характер, то сборы как правило – разовый. И наконец, в отличие от налогов, сбор является индивидуальным.

Понятие налоговой декларации раскрывается в статье 80 НК РФ. По своей сути налоговая декларация представляет собой разновидность документа. Законодатель определяет его через понятие «заявление». При этом, учитывая развитие информационных технологий указывает, что форма такого заявления может быть как письменная, так и электронная. Если речь идет о электронной форме, то обязательно применяются правила электронной подписи, закрепленные действующим законодательством. В

статье 80 НК РФ определяется перечень сведений, которые может содержать налоговая декларация. Это сведения:

- об объектах налогообложения;
- о полученных доходах и произведенных расходах;
- об источниках доходов;
- о налоговой базе, налоговых льготах;
- об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Ввиду того, что расчет финансового результата инвестиционного товарищества стоит в одном ряду с налоговой декларацией, по своей юридической природе он очень схож с ней. Форма расчета финансового инвестиционного товарищества утверждена приказом Минфина России от 13.06.2012 г. № 77<sup>51</sup>.

О различного рода сведениях, документах как предметах налогового правонарушения законодатель говорит в статьях ст. 126, 126.1, 129.1, 129.6 НК РФ. В методологических целях их понятия будут проанализированы при исследовании объективной стороны составов налоговых правонарушений.

Статья 129.4 НК РФ предусматривает относительно новый для налогового законодательства предмет – «уведомление о контролируемых сделках». Уведомление о контролируемых сделках, представляет собой документ, подаваемый в электронном виде, форма которого утверждена приказом ФНС России от 27.07.2012 г. № ММВ-7-13/524<sup>52</sup>.

Подводя итог данному параграфу необходимо сделать ряд выводов.

---

<sup>51</sup> Приказ Минфина России от 13.06.2012 г. № 77н «Об утверждении формы расчета финансового результата инвестиционного товарищества» // Интернет-версия СПС «Консультант+»/[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_132656/4b5d3259855c0858cc8b0f67895d600e28cf7fd5/#dst100016](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_132656/4b5d3259855c0858cc8b0f67895d600e28cf7fd5/#dst100016) (дата обращения. 15.09.2016 г.).

<sup>52</sup> Приказ ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524 «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме»/ Интернет-версия СПС «Консультант+»/[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_134785](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_134785). (дата обращения 15.09.2016 г.).

1. Объекты налоговых правонарушений классифицируются на общий, родовой, видовой и непосредственный. Они могут быть основными и дополнительными. Обязательным признаком объекта налогового правонарушения выступают общественные отношения. Для ряда налоговых правонарушений обязательен предмет налогового правонарушения. Ввиду того, что налоговые отношения существуют только в форме правовых, объектами налоговых правонарушений будут выступать не просто общественные отношения, а правоотношения.

2. Общим объектом налогового правонарушения является совокупность экономических отношений, функционирующих в нашем государстве. Родовым объектом налоговых правонарушений выступают общественные отношения, составляющие предмет финансового права. В качестве видového объекта налоговых правонарушений выступают общественные отношения по взиманию налогов. Непосредственный объект зависит от специфики конкретного налогового правонарушения.

## **§ 2.2. Объективная сторона составов налоговых правонарушений**

Напомним, что в общей теории состава налогового правонарушения при характеристике объективной стороны принято говорить о деянии, последствиях, причинной связи между деянием и последствиями правонарушения. Кроме того, в качестве дополнительных признаков объективной стороны состава налогового правонарушения называют время, место, обстановку, способ, а также орудия и средства совершения правонарушения. Для некоторых составов налоговых правонарушений так называемые дополнительные признаки переходят в разряд обязательных. Например, для многих составов налоговых правонарушений обязательен

период их совершения. Для умышленных налоговых правонарушений, связанных с предоставлением недостоверных сведений характерен такой способ, как обман. Итак, в рамках данного параграфа мы остановимся на особенностях объективной стороны составов налоговых правонарушений.

Начнем исследовать нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ). В пункте первом указанной статьи говорится о нарушении налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ. Состав данного правонарушения сформулирован по типу формального, для его наличия не имеет значения, наступили какие-либо последствия или нет. Имеет значение только сам факт нарушения срока постановки на учет. Из смысла статьи вытекает, что это правонарушение может быть совершено только путем бездействия. Данное бездействие непосредственно нарушает предписание, содержащееся в ст. 83 НК РФ, согласно которому организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах. Каждая организация или индивидуальный предприниматель обязаны встать на учет по месту своего нахождения. «Если у организации имеются филиалы, то на учет встает именно организация, но не филиал, по месту нахождения каждого из филиалов»<sup>53</sup>.

Налоговое законодательство называет срок в пять рабочих дней, в течение которого налогоплательщик обязан встать на учет. Для иностранной организации такой срок устанавливается в 30 календарных, а не рабочих дней. Действующее законодательство знает такую организационно-правовую форму как обособленное подразделение организации, которое не является филиалом. Но на учет обязана встать организация, а не обособленное подразделение, именно организация встает на учет по месту нахождения

---

<sup>53</sup> Слабинская И.А. Вестник Белгородского государственного технологического университета. 2016. № 1. С. 151.

обособленного подразделения. Для таких случаев законодатель установил в срок в 30 календарных дней<sup>54</sup>.

Данное правонарушение считается оконченным с момента нарушения срока. Налоговое законодательство не знает понятия «покушение на правонарушение», поэтому приготовление и непосредственно покушение на налоговое правонарушение не является наказуемым для любого из составов налогового правонарушения.

В пункте втором рассматриваемой статьи идет речь не о квалифицированном, а самостоятельном составе налогового правонарушения, предусматривающего ответственность за ведение деятельности организацией или предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе. В отличие от рассмотренного выше состава налогового правонарушения его субъектами являются предприниматели и организации, исключая, как таковых, физических лиц. К сожалению законодательно не урегулировано, по истечении какого срока необходимо считать, что субъект осуществляет деятельность без постановки на учет. «Думается, что здесь важен сам факт начала деятельности без постановки на учет, по истечению сроков, необходимых для постановки на учет в налоговом органе. Сами сроки, которые необходимы для постановки на учет в налоговом органе мы рассмотрели выше»<sup>55</sup>.

Перейдем к исследованию объективной стороны непредставления налоговой декларации, предусмотренной пунктом 1 ст. 119 НК РФ. Объективная сторона данного правонарушения выражается в бездействии. Так, налогоплательщик обязан был предоставить налоговую декларацию, то есть совершить активные действия, имел реальную возможность для совершения данных действий, но не совершил их. Для состава указанного

---

<sup>54</sup> Подробнее см.: Захарова Д.В. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе: проблемы правового регулирования // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 34.

<sup>55</sup> Дубровин В.В. Налоговые правонарушения: соотношение административной и уголовной ответственности // Библиотека уголовного права и криминологии. 2016. № 1 (13). С. 19.

налогового правонарушения имеет значение срок, то есть время совершения налогового правонарушения. Кроме того, законодатель указывает и на место представления налоговой декларации – в налоговый орган по месту учета.

В одном из своих определений Конституционный Суд РФ указал, что «налоговая декларация является основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности»<sup>56</sup>.

С целью исследования указанного состава налогового правонарушения обратимся к решению Конституционного Суда РФ. «Налоговые декларации представляются в налоговый орган по тем налогам, которые налогоплательщики обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Следовательно, ответственность за непредставление налоговой декларации не может наступать, если соответствующая обязанность не предусмотрена законодательством о налогах и сборах»<sup>57</sup>. Из указанного определения вытекает ряд важных положений, имеющих значение для определения объективной стороны данного состава налогового правонарушения. Так, подача налоговой декларации должна являться обязанностью, а не правом налогоплательщика. Если налоговая декларация представляется для получения вычетов по НДФЛ позже срока, установленного в главе 23 НК РФ, то соответственно объективная сторона отсутствует. «Из определения Конституционного Суда вытекает и другой вывод. Так, обязанность по

---

<sup>56</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 16.12.2008 г. № 1069-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тарасова Юрия Павловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник конституционного Суда РФ. № 3. 2009.

<sup>57</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 316-0 «По жалобе гражданки Ивановой Ирины Николаевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 8.

подаче налоговой декларации должна быть предусмотрена в законодательстве о налогах и сборах»<sup>58</sup>.

Для анализа видов деклараций, подаваемых в налоговые органы, необходим анализ части второй НК РФ, который приводит к выводу, что это могут быть декларации по НДС; налоговые расчеты на прибыль организаций; информация о суммах выплаченным иностранным организациям доходов и удержанного налога на прибыль. К ним относятся сведения о доходах физических лиц и суммах налога на доходы физических лиц.

Как уже указывалось, для состава данного правонарушения имеют значение временные рамки. Для различных видов налогов, а также категорий налогоплательщиков этот вопрос регулируется различными нормами НК РФ. Например, в статье 174 НК РФ указано: «налоговые агенты, не являющиеся налогоплательщиками или являющиеся налогоплательщиками, освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, обязаны представить в налоговые органы по месту своего учета соответствующую налоговую декларацию в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом». Детальный анализ всех сроков подачи декларации не является предметом нашего исследования.

Пункт второй ст. 119 НК РФ отличается от пункта первого субъектом правонарушения, характеристики которого будут проанализированы нами в третьей главе диссертационного исследования.

Перейдем к анализу объективной стороны нарушения установленного способа представления налоговой декларации (ст. 119.1 НК РФ). Объективная сторона выражается в несоблюдении порядка представления декларации (расчета) в электронной форме. При этом статья носит отсылочный характер, указывая на случаи, предусмотренные Налоговым

---

<sup>58</sup> Туаева Н.В. Последствия несвоевременного предоставления налоговых отчетов и расчетов в 2015 году // Известия Горского государственного аграрного университета. 2015. Т. 52. № 4. С. 295.

кодексом РФ. Состав построен по типу формального и для его наличия необязательно наступление последствий.

С 1 января 2014 года предоставление налоговой декларации по НДС на бумажном носителе не предусмотрено. В письме ФНС России от 11.04.2014 № ЕД-4-15/6831 указывается на электронный порядок представления налоговой декларации<sup>59</sup>. Соответственно, представление налоговой декларации на бумажном носителе образует состав данного налогового правонарушения. Из смысла данной статьи вытекает, что совершается указанное налоговое правонарушение путем действия.

Следующий состав налогового правонарушения, объективную сторону которого мы рассмотрим, предусмотрен ст. 119.2 НК РФ. Объективная сторона этого правонарушения заключается в действии – «представлении в налоговый орган управляющим товарищем, расчета финансового результата, содержащего недостоверные сведения». «Состав этого налогового правонарушения формальный. Для его наличия достаточно только одного действия – представление расчета, содержащего недостоверные сведения»<sup>60</sup>.

Перейдем к анализу объективной стороны грубого нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ). Деяние, которое предусмотрено данной статьей, может быть выражено как в форме бездействия, так и бездействия. Законодатель сконструировал статью по типу отсылочной, так как для уяснения ее смысла необходимо обращаться к самим правилам учета доходов, расходов, объектов налогообложения. Кроме того, в качестве обязательного признака состава указывается на совершение этого деяния в течении одного налогового периода. Данная норма сложна еще и тем, что содержит оценочное понятие. Так, необходимо

---

<sup>59</sup> Письмо Федеральной налоговой службы от 11 апреля 2014 г. № ЕД-4-15/6831 «О правомерности представления налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость на бумажном носителе, начиная с 1 квартала 2014 г.» //Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70541872/> (дата обращения 15.09.2016 г.).

<sup>60</sup> Туаева Н.В. Последствия несвоевременного предоставления налоговых отчетов и расчетов в 2015 году. С. 296.

не просто нарушение, а грубое нарушение. Чтобы избежать произвольного усмотрения при оценке, является ли нарушение грубым или нет, законодатель сформулировал к статье 120 примечание, в котором раскрывается понятие «грубое нарушение».

Под грубым нарушением понимается отсутствие первичных документов. Как на грубое нарушение законодатель указывает и на отсутствие счет-фактур или регистров бухгалтерского учета. Систематичность однотипных действий аналогично рассматривается как грубое нарушение правил. При этом под систематичностью понимается: «два раза и более раза (в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений». Перечень видов грубого нарушения является исчерпывающим и не подлежит расширительному толкованию, так как законодатель сформулировал его типу закрытого.

Несмотря на достаточно детальную регламентацию этого вида налогового правонарушения, он составляет очень много проблем для применения на практике. Например, налоговое законодательство не указывает, какие документы являются регистрами налогового учета. Разноречива по этому поводу и судебная практика. Например, одни суды признавали журналы учета полученных и выставленных счет-фактур в качестве регистров налогового учета<sup>61</sup>, а другие нет<sup>62</sup>. Пункт 2 ст. 120 НК РФ выделяется в зависимости от длительности нарушающих действий. Так, в нем говорится о тех же деяниях, «если они совершены в течении более одного налогового периода».

---

<sup>61</sup> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.08.2003 № А33-2180/03-СЗ-Ф02-2556/03-С1)/Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70541872/> (дата обращения 15.09.2016 г.).

<sup>62</sup> Постановление ФАС Московского округа от 21.12.2006, 26.12.2006 № КА-А40/12463-06-П по делу № А40-46892/05-127-359) //Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70541872/> (дата обращения 15.09.2016 г.).

Перейдем к исследованию объективной стороны неуплаты или неполной уплаты сумм налога (ст. 122 НК РФ). Состав данного налогового правонарушения сформулирован по типу альтернативного. Законодатель указывает, что неуплата или неполная уплата должна произойти в результате одного из альтернативных действий или бездействия. Во-первых, неправильного исчисления налога. Во-вторых, других неправомерных действия (бездействия). Как следует из законодательной формулировки правонарушения может быть совершено как путем действия, так путем бездействия. Причем законодатель оставил перечень деяний открытым, употребив формулировку «иных неправомерных действий (бездействия)». Главный их критерий, то есть общий знаменатель – неправомерность. Из этого следует, что предусмотренные законодательством действия по минимизации налогообложения не подпадают под признаки данного состава, так как являются правомерными.

Судебная практика исходит из того, что сам по себе факт несвоевременной уплаты налога не образует состава рассматриваемого налогового правонарушения. Так, в Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда РФ указывается, что «бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состава правонарушения, установленного статьей 122 НК РФ. В этом случае с него подлежат взысканию пени»<sup>63</sup>.

В другом Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда указано, что «при применении статьи 122 НК РФ необходимо иметь в виду, что неуплата или неполная уплата сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате

---

<sup>63</sup> Постановление Пленума Высшего арбитражного суда от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. № 8. 2013.

совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия)»<sup>64</sup>.

Как следует из текста статьи объективную сторону образуют два альтернативных действия: неуплата или неполная уплата налога. При неполной уплате налогоплательщик исполняет свою налоговую обязанность не в полном объеме, так как снизил базу налогообложения. Его действия характеризуются тем, что он не нарушает срок выполнения налоговой обязанности. Своим поведением он создает иллюзию добросовестного налогоплательщика, документально убеждая налоговые органы, что исполнил свою обязанность в полном объеме.

При описании объективной стороны состава законодатель сформулировал ее как отсылчную, указав, что деяние не должно «содержать признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 настоящего Кодекса». Анализ указанных статей показывает, что они выступают по отношению к статье 122 НК РФ как специальные, а норма, сформулированная в статье 123 НК РФ, является общей. Отличаются составы, сформулированные в статьях 129.3 НК РФ и 129.5 НК РФ, от рассматриваемой нами нормы субъектом налогового правонарушения. «Как известно по правилам квалификации при конкуренции общей и специальной нормы применяется специальная норма»<sup>65</sup>.

В 2012 году законодатель ввел в Налоговый кодекс РФ статью 122.1, которая устанавливает ответственность за «сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником».

---

<sup>64</sup> Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. № 7. 2001.

<sup>65</sup> Воронов А.М., Кондратьев С.В. Актуальные вопросы юридической ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Публичное и частное право. 2015. № 1. С. 240.

Состав этого налогового правонарушения сформулирован как материальный. Для его наличия недостаточно только несообщения недостоверных данных. Необходимо, чтобы наступили последствия в виде неуплаты или неполной уплаты, а также причинная связь между первым и вторым. Если причинная связь отсутствует, то отсутствует и состав указанного налогового правонарушения. Рассмотрим простой пример. Так, были сообщены недостоверные данные, но неполная уплата налога произошла по иной причине. В данном случае отсутствует причинная связь и нет оснований для квалификации по ст. 122.1 НК РФ. Законодатель указывает на два альтернативных последствия: неуплату и неполную уплату, понятия которых мы рассмотрели при анализе ст. 122 НК РФ. От статьи 122 НК РФ данная статья отличается еще и тем, что в ней сформулирован специальный предмет – налог на прибыль.

В статье 123 НК РФ устанавливается ответственность за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов. Законодатель называет несколько альтернативных деяний, которые образуют объективную сторону. Во-первых, неправомерное удержание. Во-вторых, неправомерное перечисление. В-третьих, неполное удержание. В-четвертых, неполное перечисление. Все указанные деяния объединяет один общий знаменатель. Они должны быть неправомерными, то есть совершены в нарушение законодательства о налогах и сборах. Следовательно, если такие деяния совершены на законных основаниях, то состав налогового правонарушения не образуется.

Для наличия указанного состава необходимо, чтобы налоговый агент нарушил обязанность, предусмотренную ст. 226 НК РФ, в которой указано, что «налоговые агенты обязаны перечислять суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода, а также дня перечисления дохода со счетов налоговых агентов в банке на счета налогоплательщика либо по его поручению на счета третьих лиц в банках».

Для данного состава правонарушения действуют правила, разработанные теорией об условиях бездействия, которые подтверждены судебной практикой. В Постановлении Пленума Высшего арбитражного суда указано, что «такое правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать и перечислить соответствующую сумму, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств»<sup>66</sup>.

Обязательным признаком состава законодатель называет срок, то есть состав налогового правонарушения образуется при нарушении срока. Днем совершения, рассматриваемого правонарушения считается день, следующий за днем получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода. Такая практика подтверждается и письмом Минфина России, в котором указано, что «днем совершения налогового правонарушения, предусмотренного статьей 123 НК РФ, является день, когда налоговый агент должен был удержать и перечислить в бюджетную систему Российской Федерации суммы налога, но не исполнил эту обязанность по удержанию и (или) перечислению такой суммы налога»<sup>67</sup>.

Налоговый кодекс устанавливает ответственность за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 126). Указанное правонарушение совершается путем бездействия. При этом должны отсутствовать признаки налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6 НК РФ, а также подпунктами 1.1 и 1.2 НК РФ, рассматриваемой нами статьи.

Исследуемое деяние нарушает предписание, изложенное в статье 93 Налогового кодекса. Так, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого лица необходимые

---

<sup>66</sup> Постановление Пленума Высшего арбитражного суда от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса».

<sup>67</sup> Письмо Министерства финансов от 10.02.2015 г. № 03-02-07/1/5483 // Интернет версия СПС «Консультант+» / <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base> (дата обращения 20.09.2016 г).

для проверки документы. Указанное требование передается руководителю организации или иному должностному лицу. Способы представления документов различны. Они могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом. Допускается электронная форма представления документов. Законодатель устанавливает срок, в течение которого должны быть представлены документы, – 10 дней. Срок исчисляется с момента предъявления требования о предоставлении документов. Для консолидированных групп налогоплательщиков он устанавливается в 20 дней.

В подпункте 1.1 рассматриваемой статьи сформулирован по отношению к пункту 1 специальный состав налогового правонарушения, который выделяется в зависимости от особенностей предмета правонарушения - документов. Это должны быть документы, предусмотренные статьей 25.15 налогового кодекса. Кроме того, в отличие от пункта первого рассматриваемой статьи в объективную сторону законодатель ввел альтернативное действие – представление документов с заведомо недостоверными данными. Одновременно с непредставлением документов в качестве альтернативного деяния указывается на иное уклонение от представления документов. Таким образом объективная сторона может заключаться как в виде непредставления, так и в виде уклонения от представления документом. Представляется, что иное уклонение не характеризуется прямым отказом предоставить документы.

Из смысла санкции вытекает, что она исчисляется в зависимости от количества непредставленных документов. Следовательно, для объективной стороны состава налогового правонарушения необходимо установить количество непредставленных документов. По данному поводу в Постановлении Арбитражного суда Поволжского округа указано, что «требование налогового органа не содержало исчерпывающего перечня документов с указанием их реквизитов и точного количества. При установлении количества непредставленных документов и, соответственно,

размера штрафа инспекция исходила из предположительного наличия у налогоплательщика запрошенных видов документов, что является недопустимым. Налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности, если число непредставленных им документов с достоверностью не определено налоговым органом»<sup>68</sup>.

В подпункте 1.2 ст. 126 НК РФ установлен специальный состав, отличающийся от рассмотренных выше предметом налогового правонарушения. В качестве такового законодатель называет суммы расхода налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета. Несмотря на то, что законодатель говорит о «суммах» и не называет вид документа, вполне понятно, что представляются они по запросу налогового органа в документальной форме.

В пункте втором ст. 126 Налогового кодекса, также установлен специальный состав, отличающийся от рассмотренных выше видом документов, которые должны быть предоставлены по запросу налогового органа. Это документы со сведениями о налогоплательщике.

В мае 2015 года в Налоговый кодекс была введена статья 126.1, устанавливающая ответственность за представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения. Объективная сторона этого правонарушения может быть выражена исключительно в форме действия. При этом не имеют значения последствия правонарушения, то есть состав сформулирован по типу формального. Своими действиями налоговый правонарушитель нарушает обязанность предоставить полные и достоверные сведения. Например, обязанность по подаче налоговыми агентами сведений о доходах физических лиц по форме 2-НДФЛ сформулирована в ст. 230 Налогового кодекса. В письме ФНС России от 09.03.2016 г. № БС-3-11/959 указано, что «представление сведений о доходах физического лица с указанием некорректного ИНН (присвоенного

---

<sup>68</sup> Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.03.2015 № Ф06-20963/2013 по делу № А55-4441/2014 // Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/39098062/> (дата обращения 30.09.2016 г).

иному физическому лицу) является представлением налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения, и образует состав налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена статьей 126.1 НК РФ»<sup>69</sup>.

Статьей 129.1 Налогового кодекса предусмотрена ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу. Объективная сторона указанного состава сформулирована как альтернативная. В одном случае законодатель указывает на бездействие, а в другом на действие, совершенное с нарушением срока. Таким образом, деяние может быть выражено в неправомерном несообщении сведений, а также в несвоевременном сообщении. При этом признаками неправомерности должны обладать обе формы деяния. Одновременно для уяснения объективной стороны состава данного правонарушения необходимо обращаться к статье 126 Налогового кодекса, так как законодатель специально указал, что должны отсутствовать признаки правонарушения, предусмотренные статьей 126.

Для наличия состава неправомерного несообщения сведений необходимо установить, что на основании Налогового кодекса на лице лежала обязанность предоставить такие сведения. Кроме того, оно должно иметь реальную возможность предоставить сведения в налоговый орган. При отсутствии реальной возможности, соответственно, отсутствует и состав налогового правонарушения. Квалифицированный вид данного правонарушения образует признак повторности деяния, совершенного в течении одного календарного года.

Пункт второй рассматриваемой статьи выделяется в зависимости от специального субъекта, которыми признаются иностранные организации (иностранная структура без образования юридического лица). При этом

---

<sup>69</sup> Письмо ФНС России от 09.03.2016 г. № БС-3-11/959 / Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71249676/> (дата обращения 20.09.2016 г.)

оговаривается вид сведений. Это должны быть сведения, предусмотренные пунктом 3.2 статьи 23 Налогового кодекса.

В статье 129.2 Налогового кодекса установлена ответственность за нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса. Объективная сторона выражена в двух альтернативных действиях. Во-первых, нарушение порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом на игорный бизнес. Во-вторых, нарушение порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения. Законодатель специально указывает, что порядок регистрации устанавливается Налоговым кодексом, а не иными нормативными правовыми актами. Статья 366 Налогового кодекса объектами налогообложения признает: игровой стол; игровой автомат; процессинговый центр тотализатора; процессинговый центр букмекерской конторы; пункт приема ставок тотализатора; пункт приема ставок букмекерской конторы. Для наличия состава необязательно наступление каких либо последствий, важен сам факт нарушения обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом.

В статье 129.3 сформулирован специальный по отношению к ст. 122 состав налогового правонарушения. В статье 129.3 установлена ответственность за неуплату сумм налога в результатах применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Иными словами это применение цен между взаимозависимыми лицами, не соответствующих рыночным. Сложность реализации данной нормы обусловлена необходимостью проведения экономической экспертизы, которая должна доказать, что цены не соответствуют рыночным, а сделки заключаются с целью занижения подлежащих уплате сумм налогов.

В пункте втором данной статьи 129.3 НК РФ сформулированы основания освобождения от ответственности. В качестве основного условия

законодатель называет представление документации, обосновывающий рыночный характер цен. С данной формулировкой сложно согласиться, так как она фактически снимает обязанность доказывания невиновности с налоговых органов. Налоговые органы обязаны установить, являлась ли цена рыночной или нет. Для этих целей должна быть назначена соответствующая экономическая экспертиза. Кроме того, речь в данном случае должна идти об исключении ответственности, а не об освобождении от нее, т.к. если цена соответствовала рыночной, то нет и состава налогового правонарушения, следовательно, нет и ответственности и освобождать не отчего. Таким образом, законодателю следует изменить редакцию п. 2 ст. 129.3 Налогового кодекса РФ.

В статье 129.5 Налогового кодекса РФ предусмотрен специальный состав по отношению к неуплате или неполной уплате налога, предусмотренной статьей 122 НК РФ. Так, здесь устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату контролируемым лицом, являющимся налогоплательщиком – физическим лицом или организацией сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании. «В ст. 129.5 НК РФ, в отличие от состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ законодатель называет специальный способ его совершения – невключение в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании»<sup>70</sup>.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 129.6 Налогового кодекса представлена двумя альтернативными деяниями. Во-первых, неправомерным непредставлением в установленный срок в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный срок. Во-вторых, представлением контролируемым лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения. Состав правонарушения формальный,

---

<sup>70</sup> Данич С.Р. Налоговый контроль и налоговое администрирование: новации законодательства в 2015 г. // Вестник Сибирского государственного университета путей сообщения. 2015. № 4. С.52.

для его наличия достаточно непредставления или представления с нарушением срока уведомления. В соответствии с пунктом 2 статьи 25.14 НК РФ «уведомление об участии в иностранных организациях (об учреждении иностранных структур без образования юридического лица) представляется в срок не позднее трех месяцев с даты возникновения (изменения доли) участия в такой иностранной организации (даты учреждения иностранной структуры без образования юридического лица». Во второй части рассматриваемой нормы предусмотрен квалифицированный состав налогового правонарушения, отличающийся субъектом правонарушения.

Сделаем вывод по параграфу.

1. Законодатель при формулировании объективной стороны составов налоговых правонарушений указывает в большинстве случаев формальные составы правонарушений, не придавая значения наступлению последствий. Примерно в равной степени представлены составы, которые могут быть совершены как путем действия, так и путем бездействия. Большинство составов носит отсылочный характер и для их уяснения необходимо обращаться к другим статьям Налогового кодекса РФ, а не иного нормативного правового акта. Это обусловлено, тем что налоговая противоправность связана с нарушением законодательства о налогах и сборах.

## **ГЛАВА 3. СУБЪЕКТ И СУБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

### **§ 3.1 Субъективная сторона составов налоговых правонарушений**

Субъективная сторона любого правонарушения является внутренней стороной по отношению к объективной. Естественно, она связана с объективной стороной правонарушения, которая протекает под контролем воли и сознания правонарушителя. Субъективная сторона характеризуется внутренними психологическими процессами, происходящими в психике субъекта. При этом она не существует в отрыве от ее носителя – субъекта правонарушения.

В теории правонарушения под субъективной стороной понимают совокупность таких признаков как: вина правонарушителя, мотивы, цели, эмоциональное состояние. При этом на вину указывают как на обязательный признак любого правонарушения. Все остальные признаки рассматриваются как дополнительные, иначе – факультативные. Вполне понятно, что не существует правонарушения без мотива, как и любой другой человеческой деятельности. Нет деятельности без цели, а психологическим процессам всегда сопутствует определенный эмоциональный фон. Просто законодатель в одних случаях указывает эти характеристики при формулировании составов правонарушений, а в других нет. Поэтому их называют в теории юридической ответственности – дополнительными или факультативными<sup>71</sup>.

Центральное место в характеристике субъективной стороны состава налогового правонарушения занимает вина. Анализ составов налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, показывает,

---

<sup>71</sup> Подробно см.: Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. С. 318; Липинский Д.А., Великосельская И.Е. О дискуссионных проблемах понятия правонарушения // Законодательство. 2013. № 4. С. 52.

что законодатель не придает значения таким признакам субъективной стороны как мотив, цель, эмоциональное состояние налогового правонарушителя. Следовательно, его интересует только одна характеристика субъективной стороны – вина.

Налоговый Кодекс содержит только определение понятия форм вины – умысла и неосторожности, но само легальное определение вины как таковое отсутствует, что можно признать одним из его недостатков. Это относится также к Уголовному кодексу РФ и КоАП РФ, в которых также отсутствует легальное определение вины.

Между тем, вина - общеправовое понятие и оно должно быть единым для всех юридических наук. Очень часто вину определяют как психическое отношение к совершаемому деянию и его последствиям. Например, А.И. Рарог отмечает, что «вина – это психическое отношение лица к совершаемому им общественно опасному деянию, предусмотренному уголовным законом, и к его общественно опасным последствиям»<sup>72</sup>. Иногда вину определяют как «психическое отношение уже к совершенному деянию»<sup>73</sup>, что не совсем точно, т.к. получается, что субъект уже совершил деяние, а потом устанавливает к нему определенное психическое отношение. Конструкции составов правонарушений различаются по своей структуре и поэтому психическое отношение в одних случаях необходимо установить только к деянию (для формальных составов), а в других, как к деянию, так к последствиям (для материальных составов налоговых правонарушений).

Центральной категорией при определении вины является «психическое отношение» субъекта. Возникает вопрос к чему должно проявляться данное психическое отношение. Сказать, что оно проявляется исключительно к деянию и последствиям, еще не означает дать ему характеристику. При чем категория «психическое отношение» свойственна любой человеческой

---

<sup>72</sup> Рарог А.И. Субъективная сторона и квалификация преступлений. М.: Профобразование, 2001. С. 14.

<sup>73</sup> Зрелова А. Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения // Налоговый вестник. 2014. № 6. С. 90.

деятельности, в том числе и правомерной, но там оно носит позитивный, созидательный характер. И наоборот, субъект при совершении правонарушения проявляет отрицательное отношение к существующим в обществе ценностям, своим правовым обязанностям, законодательству и так далее.

В самой общей форме при совершении налогового правонарушения субъект проявляет отрицательное отношение к налоговым обязанностям и запретам, установленным в Налоговом кодексе Российской Федерации. Ввиду системности законодательства, одновременно он проявляет и негативное отношение к конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Психическое отношение – это сложная психическая и психологическая категория, исследуемая не только в юриспруденции, но и в психиатрии, а также в психологии. В литературе отмечается, что психическое отношение неизбежно связано с волей и сознанием субъекта. Оно не существует в отрыве от них<sup>74</sup>. Иными словами сознание и воля субъекта характеризуют психическое отношение. Сознание относится к одной из высших форм психической деятельности, оно отражает факты социальной действительности, существующие в нашем обществе, в том числе и правовые. Именно в сознании отражаются требования налогового законодательства, предъявляемые к налогоплательщикам. Однако сознание – это не только отражение определенных реалий (в нашем случае требований налогового законодательства), это еще и их уяснение и выработка к ним определенного отношения, которое опредмечивается в деятельности субъекта.

Психическое отношение неизбежно связано еще с одной высшей формой психики человека – его волей. Сознание у деликтоспособного субъекта не существует само по себе, оно основано на воле. И для уяснения поступающей информации необходимы волевые процессы субъекта. Таким

---

<sup>74</sup> Рубинштейн С.Л. Основы общей психологии. СПб.: Питер, 2000. С. 602.

образом, психическое отношение как элемент вины основано на сочетании волевых и познавательных процессов. Именно на основании сочетания различных элементов воли и сознания законодатель и конструирует определения форм вины. Причем не только в Налоговом кодексе, но и в Уголовном кодексе, а также в Кодексе об административных правонарушениях.

В Налоговом кодексе формам вины посвящена статья 110. Законодатель определяет, что «виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности». Таким образом, отечественный законодатель традиционно определяет две формы вины – умышленную и неосторожную.

Понятие умысла раскрывается в п. 1 ст. 110 НК РФ. «Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия)».

Из законодательного определения умысла вытекает, что он складывается из волевых и интеллектуальных элементов. Так, указание на то, что лицо «осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)», есть характеристика интеллектуального элемента умысла, связанного с познавательными процессами психической деятельности лица.

Указание законодателем на «желание или сознательное допущение вредных последствий таких действий (бездействия)» - означает характеристику волевого элемента умысла. Иногда в юридической литературе пишут, что действующее налоговое законодательство не знает деления умысла на прямой или косвенный. На наш взгляд «сознательное допущение», есть не что иное как характеристика косвенного умысла налогового правонарушителя.

Вернемся к характеристике интеллектуального элемента вины. Как видно, законодатель пишет о осознании противоправного характера своих действий (бездействия). Таким образом, налоговый правонарушитель должен понимать, что его деяние нарушает ту или иную норму права. Причем законодатель не говорит о том, что обязательно должно следовать осознание налоговой противоправности, он указывает как бы на противоправность в целом. Поэтому в данном случае можно сослаться и на общее знание конституционного положения об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. В любом случае налоговый орган для привлечения субъекта к ответственности обязан доказать, что субъект осознавал противоправность своих действий.

Думается, что здесь «не работает» презумпция знания закона. Во-первых, данная презумпция не закреплена ни в одном нормативном правовом акте, а мы живем в правовом государстве на основании закона, поэтому налоговые органы, чья деятельность строится по формуле «можно только то, что прямо разрешено в законе», не могут оперировать данной презумпцией. Во-вторых, формулу презумпции знания закона вывели еще римские юристы, но тот период времени характеризовался минимальным количеством нормативных правовых актов. Поэтому мы полагаем, что применительно к современной эпохе, характеризующейся постоянным увеличением количества НПА, данная презумпция постепенно начинает утрачивать свое значение. Или сфера ее действия становится более ограниченной. Так, в Уголовном кодексе при характеристике умысла законодатель пишет об «осознании общественной опасности». Понятия «осознание общественной опасности» и «осознание противоправности» не одинаковые. Осознание общественной опасности тех или иных действий складывается у субъекта на основе уяснения общих правил поведения в обществе в процессе его социализации. Например, «не убей», «не укради» и так далее. Осознание противоправности может сложиться только на основании знания нормативных правовых актов. Таким образом, налоговый орган обязательно

должен установить осознание противоправности действия или бездействия налогоплательщика.

Характеристика интеллектуального элемента умысла не ограничивается только осознанием противоправности и для наличия прямого умысла субъект должен осознавать наступление вредных последствий, а также причинную связь. Осознание причинной связи выражается в том, что субъект понимает, что именно его действия или бездействие приведут к последствиям (неуплате налога, занижению налогооблагаемой базы и так далее). Содержание осознания зависит уже от особенностей конкретного состава налогового правонарушения. Однако, как мы уже указывали, такое осознание необходимо при наличии материального состава налогового правонарушения, а законодатель в большинстве случаев формулирует составы налоговых правонарушений по типу формальных.

Разделение умысла на волевой и интеллектуальный элементы весьма условно, так как даже для самого осознания противоправности субъект должен проявить волевые усилия. В Налоговом кодексе указано, что воля проявляется только по отношению к последствиям. В психической реальности это не совсем так. Субъект проявляет свои волевые свойства и по отношению к противоправности. Воля, сознание, интеллект не расположены раздельно друг от друга, это мы уже в научной деятельности разделяем их в собственных познавательных целях.

Перейдем к характеристике неосторожной формы вины. В пункте 3 статьи 110 Налогового кодекса указано: «Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать».

Законодатель при формулировании интеллектуального элемента сформулировал ее со знаком «минус», указав, что «лицо, его совершившее не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия)....».

Тем самым законодатель избавил налоговые органы доказывать осознание противоправности. Думается, что такая характеристика интеллектуального элемента противоречит самому понятию вины. Вина возможна только в рамках сознания, волевых и интеллектуальных элементов, взятых в совокупности. А.А. Мусаткина отмечает, что «такая законодательная трактовка понятия небрежности противоречит самому понятию вины, учению о свободе воли и детерминистической природе человеческого поведения»<sup>75</sup>. На наш взгляд, законодательное определение неосторожной формы вины фактически означает завуалированную ответственность без вины. Недостаточно принцип вины провозгласить общеправовым и отраслевым (применительно к налоговому праву), чтобы он стал таковым необходимо само понимание вины как психического отношения, а не как объективного непринятия мер.

Волевой элемент неосторожной формы вины представлен формулировкой «должно было и могло осознавать». В теории правового регулирования при характеристики данных оценочных понятий используют теорию «среднего человека», то есть субъекта с усредненными способностями, который при должном напряжении воли и сознания мог осознавать противоправный характер своих действий.

Однако вся проблема в том, что теория «среднего человека» сама является оценочной и сложно определить, что входит в содержание средних способностей. Помимо термина «могло» осознавать при характеристики неосторожности законодатель указывает на наличие возможностей данного осознания. На наш взгляд, они связаны с уровнем определенного образования субъекта. Думается, что уяснение этого понятия должно происходить в совокупности с другими положениями Налогового кодекса. Так Налоговый кодекс предоставляет право налогоплательщикам обращаться в налоговые органы с запросами по разъяснению норм налогового права.

---

<sup>75</sup> Мусаткина А.А. Проблемы законодательной регламентации форм вины по Налоговому кодексу Российской Федерации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия. Юридические науки. 2015. № 3 (22). С. 42.

В статье 111 НК РФ устанавливаются обстоятельства, исключющие вину лица в совершении налогового правонарушения. В п. 3 ст. 111 указано, что вина исключается в случае: «выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти». Кроме того, законодатель указывает на «выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга».

Таким образом, теоретически в случае сложного вопроса налогоплательщик может обратиться в компетентный орган за разъяснениями налогового законодательства. Если он не обратился, а действовал на свой страх и риск и его толкование норм налогового законодательства привело к налоговому правонарушению, налицо наличие неосторожной формы вины. При этом важные положения, касающиеся вины налогоплательщика, закреплены в правовой позиции Конституционного Суда РФ. Так, в одном из определений Конституционного суда указано, что «выявленные налоговым органом и судом неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика и исключать вину лица в совершении налогового правонарушения»<sup>76</sup>.

Приведем другой судебный пример. Так, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа признал, что «Противоречивая позиция Минфина России по какому-либо вопросу, смена ее на противоположную точку зрения признается свидетельствующей о наличии неустранимых

---

<sup>76</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 09.12.2002 г. № 377-0 // Интернет-версия СПС «Консультант+» / [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_40630/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_40630/) (дата обращения 20.09.2016 г.).

сомнений, противоречий и неясностей, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ должны трактоваться в пользу налогоплательщика»<sup>77</sup>.

Однако судебная практика по данному вопросу разноречива. Есть и прямо противоположное судебное решение по вопросам юридического значения разъяснений уполномоченных органов.

Так, ФАС Центрального округа в одном из своих решений не принял во внимание доводы организации, основанные на разъяснении Минфина России, так как оно было дано в виде частного ответа и не содержало общих указаний, обязательных для применения субъектами налоговых отношений<sup>78</sup>. Из анализа судебного решения следует, что разъяснение Министерства финансов ввело в заблуждение налогоплательщика и он неверно исчислил налог, вследствие чего был привлечён к налоговой ответственности. В судебном решении было указано, что налоговое правонарушение было совершено по неосторожности. Принимать подобного рода решения дает основание именно формулировка, заложенная в определение «должно было и могло». Только в данном случае остается неясным, какие еще действия должен был бы совершить налогоплательщик, чтобы верно понять положения налогового законодательства.

По нашему мнению, законодательная формулировка неосторожности, содержащаяся в Налоговом кодексе, скрывает «завуалированную» ответственность без вины, так как содержит очень много оценочных понятий, толкование которых зависит от субъективизма уполномоченных органов.

Как известно, налоговой ответственности подлежат физические и юридические лица. В п. 4 ст. 110 Налогового кодекса указано, что «вина

---

<sup>77</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28 ноября 2012 года № Ф03-5268/2012 / Интернет-версия СПС «Консультант+» / <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ADV;n=65893>

<sup>78</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 26.11.2012 г. N А48-1190/2012 // Интернет-версия СПС «Консультант+» / <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ACN;n=74594> (дата обращения 20.09.2016 г.)

организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Таким образом, из смысла п. 4 ст. 110 НК РФ вытекает, что для установления вины организации необходимо выявить вину должностных лиц. В теории существует несколько подходов к определению вины юридического лица. Во-первых, психологическая. Во-вторых, объективная, когда вина понимается как объективное непринятие мер. Из смысла всей статьи 110 Налогового кодекса вытекает, что законодатель воспринял психологическую концепцию вины коллективного субъекта налогового правонарушения. В юридической литературе существуют и другие точки зрения по данному вопросу. Так, по мнению Э.Н. Нагорной, «законодатель, называя вину организации одним из условий привлечения ее к ответственности, установил не психическое отношение ее работников к совершению правонарушения, а то обстоятельство, что нарушение произошло из-за неправомерных действий самой организации<sup>79</sup> . Рассматривая понимание вины юридических лиц необходимо исходить из положений все статьи 110 Налогового кодекса, а не только ее четвертой части. Как следует из анализа статьи 110, в ней употребляются формулировки «осознавало», «могло осознавать» и так далее, которые указывают на психологические процессы, происходящие в психике субъекта.

На позиции признания вины юридических лиц, в зависимости от вины ее должностных лиц, стоит и Конституционный суд Российской Федерации. Так, в мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 21.12.2000 г. № 244 указано, что «вина организации при нарушении законодательства о контрольно-кассовых машинах проявляется в виновном действии (бездействии) соответствующих лиц, действующих от имени

---

<sup>79</sup> Нагорная Э.Н. Спорные вопросы привлечения к налоговой ответственности // Арбитражная практика. 2001. № 2. С. 26

организации, и заключается в необеспечении выполнения правил физическими лицами (конкретными работниками), действующими от имени организации»<sup>80</sup>.

Действующее налоговое законодательство при формулировании составов налоговых правонарушений практически не указывает (за исключением двух случаев), с какой формой вины может быть совершено то или иное налоговое правонарушение.

Ученые-юристы сходятся во мнении, что если законодатель специально не указал в тексте статьи на форму вины, то налоговое правонарушение может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности, что не совсем верно. Во-первых, для определения того, может ли конкретное налоговое правонарушение совершено только умышленно или только по неосторожности, либо оно может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности, необходимо исходить из совокупности терминов, понятий, применяемых при описании состава налогового правонарушения. Следует руководствоваться самим смыслом статьи. Во-вторых, по правилам законодательной техники, если законодатель в пункте первом статьи не указал форму вины, а в пункте втором специально указал, что данное правонарушение может быть совершено с умыслом, то правонарушение, указанное в пункте первом, может быть совершено только по неосторожности.

Причем правило о зависимости формы вины в пункте первом статьи Налогового кодекса, от того как сформулирована форма вины в пункте втором, подтверждено решением Конституционного суда, указавшего, что недопустимо привлекать дважды к налоговой ответственности за одной и той же деяние по разным пунктам одной и той же статьи, квалифицируя в одном

---

<sup>80</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.2000 г. № 244-0 «По жалобам граждан А.И. Косика и Т.Ш. Кенчадзе на нарушение их Конституционных прав положениями абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 закона Российской Федерации «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 12.

случае деяние как умышленное, а в другом как неосторожное<sup>81</sup>. В одном деянии не может существовать две формы вины одновременно.

Проанализируем формы вины у конкретных составов налоговых правонарушений. Думается, что нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе совершается как умышленно, так и по неосторожности. Это следует из того, что правоприменительная практика нарушение специальных правил (в данном случае порядка постановки на учет) связывает как с умыслом, так и с неосторожностью. А.В. Брызгалин указывает, что «для квалификации по данному составу не имеет значения форма вины»<sup>82</sup>.

Непредставление налоговой декларации совершается как умышленно, так и по неосторожности, неосторожная форма вины проявляется в том случае, если налогоплательщик не знал о сроках представления налоговой декларации, хотя должен был знать данные сроки и осознавать, что их нарушение приводит к сбою в нормальном функционировании деятельности налоговых органов. Аналогичное относится и к нарушению установленного способа представления налоговой декларации.

В пункте втором ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения» специально указано на умышленную форму вины. Следовательно, правонарушение, предусмотренное пунктом первым, совершается исключительно по неосторожности.

А.В. Брызгалин указывает, что «субъективная сторона по статье 120 НК РФ может быть представлена как в виде умысла, так и неосторожности»<sup>83</sup>. На позиции признания как умышленной, так и

---

<sup>81</sup> Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2001 г. № 257-0 «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 12.

<sup>82</sup> Брызгалин А.В. Виды налоговых правонарушений. С. 63.

<sup>83</sup> Брызгалин А.В. Указ. соч. С. 179

неосторожной формы вины у грубого нарушения правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов стоит и судебная практика.

Относительно неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора), законодатель специально разграничивает формы вины. Правонарушение, установленное пунктом 1 ст. 122 НК РФ, совершается по неосторожности, так как во втором пункте этой же статьи специально называется умышленная форма вины. Аналогичное относится и к правонарушению, предусмотренному ст. 122.1 Налогового кодекса. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности. Как умышленно, так и по неосторожности могут быть совершены правонарушения, предусмотренные статьями: 123, 126, 126, 129.1, 129.2, 129.3, 129.4, 129.5, 129.6 Налогового кодекса Российской Федерации.

Сделаем выводы по данному параграфу.

1. Законодателю необходимо изменить формулировку неосторожной формы вины, указав на осознание наличия общественной опасности налогового правонарушения. При понимании вины в налоговом праве необходимо исходить из ее психологической концепции, а не объективного неприятия мер.

2. Общественная опасность налоговых правонарушений, совершаемых умышленно и по неосторожности, несопоставима. Поэтому законодателю необходимо дифференцировать ответственность за налоговые правонарушения, устанавливая в пункте первом статьи, предусматривающей налоговое правонарушение ответственность за его неосторожное совершение, а во втором пункте - за умышленное. Причем изменения, вносимые в Налоговый кодекс должны носить системный характер.

### **§ 3.2. Субъекты составов налоговых правонарушений**

Субъект – это не только юридическая, но и философская категория, а юридическое понимание философской категории субъекта представляет собой специфическое преломление философского знания. При этом юриспруденция не занимается слепым копированием философских разработок, а вырабатывает свое понятие субъекта, специфичное для задач конкретной юридической науки.

Несмотря на то, что параграф посвящен субъектам налоговых правонарушений, мы будем обращаться ко многим общетеоретическим разработкам, так как категория «субъект правонарушения» является межотраслевой. Например, понятие «налоговый агент» используется не только в налоговом, но и в уголовном праве при описании составов налоговых преступлений. Понятием «должностное лицо» оперирует как административное, так и уголовное право. Категории «юридические лица», «организации» раскрываются в Гражданском кодексе Российской Федерации, и так далее. Конечно, применительно к каждой юридической науке и соответствующей отрасли права существуют свои особенности в характеристиках субъектов права, но все категории субъектов объединяют ряд общих признаков и характеристик.

Сущность субъекта социальная, он находится в социуме, получает необходимую информацию о правовых нормах, осознает их, вырабатывает к ним определенное психическое отношение, которое затем находит свое выражение в его поведении: правомерном или противоправном. При этом субъект является носителем психических процессов, он должен обладать способностью осознавать социальные процессы, вырабатывать к ним психическое отношение, у него должна быть свободная воля. Только осознанные и волевые процессы могут характеризовать субъекта любого правонарушения, в том числе и налогового.

Таким образом, для характеристики субъекта налогового правонарушения имеет значение наличие деликтоспособности, то есть

способности нести налоговую ответственность за совершение налогового правонарушения. Иными словами речь идет о вменяемости субъекта налогового правонарушения, несмотря на то, что Налоговый кодекс не оперирует понятиями «вменяемость» и «невменяемость».

Налоговый кодекс определяет ряд общих положений, касающихся характеристик субъекта налогового правонарушения. В статье 107 Налогового кодекса указывается, что «ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса». Таким образом, законодатель указал две группы субъектов: физических лиц и юридических лиц. В пункте 2 указанной статьи он определил возраст, с которого наступает налоговая ответственность. Так, «физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста».

В подпункте 2 пункта 1 статьи 109 законодатель еще раз акцентирует внимание на возрасте, с которого наступает налоговая ответственность, указывая в качестве одного из обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения следующее: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом не достигшем к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста».

Уголовный кодекс Российской Федерации содержит специальную статью с названием «невменяемость». Налоговый кодекс такой статьи не содержит, зато в нем предусмотрена статья 111 (обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения). В качестве одного из обстоятельств законодатель называет «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчет в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния».

Далее в этом же пункте законодатель пишет: «указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение».

Обратим внимание на последнюю законодательную формулировку. Из нее буквально следует, что сам налогоплательщик должен предоставить соответствующие документы, что противоречит п. 6 статьи 108 Налогового кодекса, в котором специально указано, что «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». Закон говорит об обязанности налоговых органов доказывать виновность, но умалчивает об обязанности доказывать невиновность субъекта, «но это не означает, что данная обязанность возлагается на налогоплательщика»<sup>84</sup>. Конституционный суд РФ в одном из своих определений указал на общеправовое значение презумпции невиновности, а также на обязанность компетентных органов доказывать не только виновность, но и невиновность субъекта<sup>85</sup>. В связи с указанным выше, мы полагаем, что в этой части необходимо изменить формулировку статьи 111 Налогового кодекса. Указанную нами формулировку необходимо изложить в следующей редакции. «Указанные обстоятельства доказываются налоговыми органами посредством проведения экспертиз, показаний экспертов, свидетелей, истребованием документов, а также иными способами».

Более того, в настоящее время уже сложилась, на наш взгляд, порочная, противоречащая Конституции РФ, Налоговому кодексу РФ, решениям Конституционного суда практика, согласно которой

---

<sup>84</sup> Брызгалин А.В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях // Хозяйство и право. 1999. № 9. С. 52-62.

<sup>85</sup> Решение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 г. «Об утверждении обзора практики Конституционного Суда Российской Федерации за первый квартал 2015 года // Вестник Конституционного Суда РФ. 2015. № 5.

налогоплательщик сам представляет документы, доказывающие его невиновность и невозможность исполнить налоговую обязанность. Так, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал, что не может принять во внимание представленную индивидуальным предпринимателем справку, связанную с физическим недомоганием, так как он мог выполнить налоговую обязанность через своего представителя.<sup>86</sup> В данной ситуации суть не в том, что суд не признал доводы налогоплательщика убедительными, а в том, что именно сам налогоплательщик занимался доказыванием своей невиновности.

Законодатель в статье 111 Налогового кодекса попытался сформулировать критерии невменяемости, но думается, что сделал это не совсем удачно. Так, он пишет о «состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях» (интеллектуальный критерий) или руководить ими (волевой критерий) вследствие болезненного состояния (медицинский критерий).

Понятия невменяемости помимо Налогового кодекса содержатся в Уголовном кодексе и Кодексе об административных правонарушениях. Ввиду того, что невменяемость является межотраслевой категорией, считаем необходимым проанализировать данные понятия, сравнив их с понятием невменяемости, даваемом в НК РФ.

Так в статье 21 Уголовного кодекса указано, что «не подлежит уголовной ответственности лицо, которое во время совершения общественно опасного деяния находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия либо иного болезненного состояния психики». В отличие от Налогового кодекса

---

<sup>86</sup> Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2007 г. № А33-18932/06-Ф02-4995/07// Интернет-версия СПС «Консультант+» // <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVS;n=40501> (дата обращения 18.09.2016 г.).

законодатель определяет интеллектуальный критерий через понятие «не могло осознавать», что представляется более удачным, нежели употребление формулировки «не могло давать отчета». Субъект либо осознает, либо не осознает характер совершаемых действий, но не выстраивает внутренний психологический отчет сам себе, а уж тем более не составляет его в письменной форме. Кроме того, формула «не могло отдавать отчет» не согласуется с понятием умысла или неосторожности, даваемом в Налоговом кодексе.

В сравнении с Налоговым кодексом в Уголовном кодексе законодатель детально указал различные патологические психические состояния, а не ограничился формулировкой «вследствие болезненного состояния». Возможно он решил расширить данное понятие, связав медицинский критерий невменяемости не только с психическими, но и с иными заболеваниями, когда субъект не может исполнить налоговую обязанность. Однако это необходимо было указать непосредственно при формулировании понятия невменяемости.

С позиции юридической техники более выверенной выглядит статья 2.8 (невменяемость) Кодекса об административных правонарушениях. Так, в ней указано: «Не подлежит административной ответственности физическое лицо, которое во время совершения противоправных действий (бездействия) находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло осознавать фактический характер и противоправность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия или иного болезненного состояния психики». В данной статье законодатель вполне корректно расписал как медицинские, так и юридические критерии невменяемости.

Из анализа различных определений невменяемости, сформулированных в рассмотренных нами нормативных правовых актах, можно сделать вывод, что законодатель по-разному описывает юридический и медицинский критерии. Между тем, мы имеем дело с одним и тем же

понятием, которое должно быть идентичным для отраслей права публично-правового цикла. Ввиду этого законодателю необходимо провести комплексные изменения, унифицировать указанные нами выше определения в различных нормативных правовых актах.

На данном этапе мы предлагаем изменить статью 111 Налогового кодекса следующим образом: «совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло осознавать характер своих действий, или руководить ими вследствие психического расстройства, или иного болезненного состояния, исключающего возможность исполнить налоговую обязанность. Указанные обстоятельства доказываются налоговыми органами посредством проведения экспертиз, показаний экспертов, свидетелей, истребованием документов, а также иными способами».

Проанализируем субъектов конкретных составов налоговых правонарушений. Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ выступают налогоплательщики, то есть физические и юридические лица. Аналогичный субъект и у состава, предусмотренного п. 1 ст. 119, а пункт 2 законодатель выделил в зависимости от особенностей субъекта, которым является управляющий товарищ финансового инвестиционного товарищества. Налогоплательщики, то есть физические и юридические лица, являются субъектами грубого нарушения правил учета доходов и расходов (ст. 120 НК РФ). Аналогичное можно отметить и о неуплате или неполной уплате сумм налога (ст. 122 НК РФ). Статья 122.1 НК РФ в качестве субъекта налогового правонарушения называет участника консолидированной группы налогоплательщиков, которым может выступать только юридическое лицо.

В статье 126 НК РФ в качестве субъекта законодатель называет налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. В качестве налогоплательщика, плательщика сборов могут выступать как физические,

так и юридические лица, а налоговым агентом по смыслу данной статьи только юридические лица. Из самого названия статьи 126.1 («представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных настоящим Кодексом, содержащих недостоверные сведения») вытекает, что субъектом является только налоговый агент.

Неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ) может быть совершено физическим лицом, юридическим лицом, в том числе и налоговым агентом. Субъектами налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.2 - 129.6 НК РФ, выступают как физические, так и юридические лица.

Во введении в качестве одной из задач мы указывали, что стремимся выявить общие признаки субъекта налоговых правонарушений. Детальное изучение понятий «налогоплательщик», «юридическое лицо» и так далее не является предметом нашего исследования.

В завершение параграфа сделаем вывод.

1. Законодателю необходимо унифицировать характеристики невменяемости, даваемые в Налоговом кодексе РФ, Уголовном кодексе РФ, Кодексе об административных правонарушениях. Они не могут быть различными в отраслях права, относящихся к публично-правовому блоку.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Проведенное исследование позволило сделать нам следующие выводы и заключения. В настоящее время еще сохраняется тенденция закрепления составов правонарушений не в законах, а подзаконных нормативных правовых актах, что противоречит принципу законности и концепции построения правового государства. Важной гарантией законности и правопорядка будет являться планомерная работа законодателя по исключению из подзаконных актов составов правонарушений и закрепление их на уровне закона.

Общая направленность налоговых правонарушений, приводящая не только к убыткам в бюджетной сфере, но и снижению возможности государством осуществлять возложенные на него функции, позволяет считать нам, что в целом объектом налоговых правонарушений выступает национальная безопасность нашего государства. Это обусловлено особой ролью и предназначением функции налогообложения в современном государстве, от реализации которой зависит осуществление государством других функций.

Важными принципами юридической ответственности является соразмерность и индивидуализация наказания. Анализ наказаний, предусмотренных за налоговые правонарушения в Налоговом кодексе, показывает преобладание абсолютно определенных санкций, несообразных характеру и степени общественной опасности налогового правонарушения. Существующая система санкций за налоговые правонарушения нарушает не только принципы соразмерности и индивидуализации наказания, но и принцип ограничения прав человека в той степени, в которой это необходимо для реализации государством своих функций.

Исследование объективной стороны составов налоговых правонарушений позволяет нам утверждать, что в большинстве случаев

законодатель не придает значения наступлению последствий, так как они выведены за рамки состава налогового правонарушения. На наш взгляд, в зависимости от наступления последствий должны дифференцироваться наказания за совершенные налоговые правонарушения.

Законодатель при формулировании субъективной стороны составов налоговых правонарушений (за исключением некоторых составов) не указывает, как они должны быть совершены – умышленно или неосторожно, что порождает противоречивую судебную практику. Мы полагаем, что для обеспечения единообразия судебной практики законодателю следует указывать на форму вины в каждом составе налогового правонарушения.

Критические возражения вызывает у нас и формулировка неосторожной формы вины, в которой употребляется выражение «не осознавало». Вина определяется в науке через психическое отношение, а вне сознания нет психического отношения, и, следовательно, вины. На наш взгляд, такая формулировка вины в налоговом кодексе по своей сути означает завуалированную ответственность без вины. Важно не только провозгласить вину принципом налоговой ответственности, но и сама законодательная формулировка неосторожной формы вины должна включать цивилизованное - психологическое понятие вина, а не ее трактовку, как «объективное непринятие мер».

Кроме того, работа содержит конкретные рекомендации, направленные на совершенствование законодательства, которые сформулированы нами в положениях, выносимых на защиту.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

### Нормативные правовые акты

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12. 1993 г.), с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции от 30.12.2008 г. № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 г. № 7-ФКЗ, от 21.07. 2014 г. № 11-ФКЗ // Официальный интернет-портал правовой информации <http://www.pravo.gov.ru/>.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях (в ред. от 18.07.2016) // Собрание законодательства РФ. 2002. №1. Ст. 1; Собрание законодательства РФ. 2016. № 28. Ст. 4588.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации. М.: Спарк, 2016.
4. Уголовный Кодекс Российской Федерации. М.: Спарк, 2016.

### Решения Конституционного Суда Российской Федерации

5. Постановление Конституционного Суда РФ от 19.01.2016 г. № 2-П "По делу о проверке конституционности подпункта «а» пункта 22 и пункта 24 статьи 5 Федерального закона от 28 июня 2014 года № 188-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации по вопросам обязательного социального страхования» в связи с запросами Арбитражного суда города Москвы и Арбитражного суда Пензенской области» // Собрание законодательства РФ. 2016. № 5. Ст. 762;
6. Постановление Конституционного Суда РФ от 25.02.2014 г. № 4-П «По делу о проверке конституционности ряда положений статей 7.3, 9.1, 14.43, 15.19, 15.23.1 и 19.7.3 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях в связи с запросом Арбитражного суда Нижегородской области и жалобами обществ с ограниченной ответственностью «Барышский мясокомбинат» и «ВОЛМЕТ», открытых

акционерных обществ «Завод «Реконд», «Эксплуатационно-технический узел связи» и «Электронкомплекс», закрытых акционерных обществ «ГЕОТЕХНИКА П» и «РАНГ» и бюджетного учреждения здравоохранения Удмуртской Республики «Детская городская больница № 3 «Нейрон» Министерства здравоохранения Удмуртской Республики» // Собрание законодательства РФ. 2014. № 10. Ст. 1087.

7. Постановление Конституционного Суда РФ от 27 апреля 2001 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности ряда положений Таможенного кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда города Санкт-Петербурга и Ленинградской области, жалобами открытых акционерных обществ «АвтоВАЗ» и «Комбинат Североникель», обществ с ограниченной ответственностью «Верность», «Вита-Плюс» и «Невско-Балтийская транспортная компания», товарищества с ограниченной ответственностью «Совместное российско-южноафриканское предприятие «Эконт» и гражданина А.Д. Чулкова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 4.

8. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 6 декабря 2001 г. № 257-0 «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2001. № 12.

9. Определение Конституционного Суда РФ от 09.12.2002 г. № 377-0 // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 1.

10. Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 316-0 «По жалобе гражданки Ивановой Ирины Николаевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2003. № 8.

11. Определение Конституционного Суда РФ от 14.12.200 г. № 244-0 «По жалобам граждан А.И. Косика и Т.Ш. Кенчадзе на нарушение их

Конституционных прав положениями абзаца шестого статьи 6 и абзаца второго части первой статьи 7 закона Российской Федерации «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2000. № 12.

12. Определение Конституционного Суда РФ от 16.12.2008 г. № 1069-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тарасова Юрия Павловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник конституционного Суда РФ. № 3. 2009.

13. Решение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 г. «Об утверждении обзора практики Конституционного Суда Российской Федерации за первый квартал 2015 года // Вестник Конституционного Суда РФ. 2015. № 5.

### **Практика Высшего арбитражного суда РФ**

14. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса».

15. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. № 8. 2013.

16. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации № 41 и Пленума Верховного Суда Российской Федерации № 9 от 11.06.1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 21. Ст. 379.

17. Постановление Пленума Высшего арбитражного суда РФ от 28.02.2001 № 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего арбитражного суда РФ. № 7. 2001.

### **Монографии, учебники, учебные пособия**

18. Брызгалин А.В. и др. Виды налоговых правонарушений / Под ред. А.В. Брызгалина. – Екатеринбург: Изд-во Налоги и финансовое право, 2004. – 304 с.

19. Вопленко Н.Н. Очерки общей теории права. Волгоград: Изд-во ВоЛГУ, 2009. – 898 с.

20. Галузин А.Ф. Правонарушения как основная угроза правовой и социальной безопасности. Самара, 2007. – 404 с.

21. Дуюнов В.К. Уголовное право России. Общая и Особенная части. М.: РИОР, 2008. – 651 с.

22. Денисов Ю.А. Общая теория правонарушения и ответственности. Л.: ЛГУ, 1983. – 142 с.

23. Иоффе О.С., Шаргородский М.Д. Вопросы теории права. М.: Юрид. лит., 1961. – 380 с.

24. Крохина Ю.А. Налоговое право. М.: Юрайт, 2013. – 720 с.

25. Грачева Е.Ю., Ивлиева М.Ф. Налоговое право. М.: Юрист, 2005. – 568 с.

26. Крохина Ю.А. Финансовое право. М.: Норма, 2008. - 601 с.

27. Кудрявцев В.Н. Право и поведение. М.: Юридическая литература, 1978. – 192 с.

28. Кудрявцев В.Н. Правовое поведение: норма и патология. М.: Наука, 1982. – 287 с.

29. Кудрявцев В.Н. Закон, поступок, ответственность. М.: Наука, 1986. – 448 с.

30. Кучеров И.И. Налоговое право. Курс лекций. М, 2014. – 320 с.
31. Лейст О.Э. Санкции и ответственность по советскому праву. М.: МГУ, 1981. – 240 с.
32. Липинский Д.А., Великосельская И.Е. Состав правонарушения. М.: Direct Media, 2013. – 341 с.
33. Липинский Д.А., Чуклова Е.В. Процессуальная ответственность. М.: Юрлитинформ, 2013. – 184 с.
34. Малько А.В., Липинский Д.А. и др. Теория государства и права / Под ред. А.В. Малько, М.: Кнорус, 2012. – 320 с.
35. Малько А.В., Матузов Н.И., Липинский Д.А. и др. Проблемы теории государства и права /Под ред. А.В. Малько. М.: Юрлитинформ, 2012. – 592 с.
36. Ожегова Г.А. Объекты правонарушений. М.: Nota Bene, 2008. – 154 с.
37. Рарог А.И. Субъективная сторона и квалификация преступлений. М.: Профобразование, 2001. – 135 с.
38. Рубинштейн С.Л. Основы общей психологии. СПб.: Питер, 2000. – 720 с.
39. Самощенко И.С. Понятие правонарушения по советскому законодательству. М., 1963. – 268 с.
40. Теория государства и права / Под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. – М.: НОРМА ИНФРА-М, 2012. – 640 с.
41. Хачатуров Р.Л., Липинский Д.А. Общая теория юридической ответственности. СПб.: Юридический центр Пресс, 2007. – 950 с.

### **Научные статьи**

42. Брызгалин А.В. Презумпция невиновности в налоговых отношениях // Хозяйство и право. 1999. № 9. С. 52-62.

43. Воронов А.М., Кондратьев С.В. Актуальные вопросы юридической ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Публичное и частное право. 2015. № 1. С. 2439-245.

44. Воропаева О.А., Воропаева Н.А. Виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение // Международный бухгалтерский учет. 2012. № 20. С. 24-34.

45. Гогин А.А., Репетева О.Е. К вопросу о понятии и сущности вербальных правонарушений // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2014. № 1. С. 66-68.

46. Данич С.Р. Налоговый контроль и налоговое администрирование: новации законодательства в 2015 г. // Вестник Сибирского государственного университета путей сообщения. 2015. № 4. С.50-55.

47. Драгунова В.А., Пономарев О.В. Налоговая санкция как мера ответственности // Законность и правопорядок в современном обществе. 2013. № 13. С. 286-289.

48. Дубровин В.В. Налоговые правонарушения: соотношение административной и уголовной ответственности // Библиотека уголовного права и криминологии. 2016. № 1 (13). С. 18-25.

49. Захарова Д.В. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе: проблемы правового регулирования // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 33-36.

50. Зрелова А. Обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения // Налоговый вестник. 2014. № 6. С. 89-101.

51. Крохина Ю.А. Правовая охрана механизма налоговых отношений // Финансовое право. 2010. № 11. С. 27-32.

52. Крохина Ю.А. Финансово-правовая ответственность – необходимый атрибут правового государства // Правовое государство: теория и практика. 2013. № 2. С. 69-76.

53. Липинский Д.А. Виновность деяния – общий принцип юридической ответственности // Законность. 2015. № 4. С. 37-41.
54. Липинский Д.А. К вопросу о принципе индивидуализации юридической ответственности // Российская юстиция. 2015. № 9. С. 51-54.
55. Липинский Д.А., Великосельская И.Е. О дискуссионных проблемах понятия правонарушения // Законодательство. 2013. № 4. С. 50-58.
56. Липинский Д.А., Мусаткина А.А. Общественная опасность правонарушения в научных и законодательных определениях России и зарубежных стран // Вопросы безопасности. 2015. № 3. С. 24-44.
57. Лукьянова А.П. Пеня в налоговом законодательстве Российской Федерации и зарубежных стран // Публично-правовые исследования. 2015. № 3. С. 142-155.
58. Малиновская В.М. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 8. С. 3-14.
59. Мусаткина А.А. Дискуссионные вопросы понятия финансового правонарушения // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2014. № 9. С. 71-74.
60. Мусаткина А.А. Проблемы законодательной регламентации форм вины по Налоговому кодексу Российской Федерации // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия. Юридические науки. 2015. № 3 (22). С. 40-43.
61. Мусаткина А.А. Юридическая природа пени в налоговом праве // Правосудие в Поволжье. 2005. № 5. С. 102-104.
62. Нагорная Э.Н. Спорные вопросы привлечения к налоговой ответственности // Арбитражная практика. 2001. № 2. С. 25-28.
63. Полякова С.А. О классификации финансовых правонарушений // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2014. № 3. С. 120-126.

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

65. Туаева Н.В. Последствия несвоевременного предоставления налоговых отчетов и расчетов в 2015 году // Известия Горского государственного аграрного университета. 2015. Т. 52. № 4. С. 294-299.

66. Шарипова Л.Э., Валиева К.Ф. Налоговые правонарушения в России // Электронный научный журнал. 2015. № 3 /<http://elibrary.ru/download/75408151.pdf> (дата обращения 11.09. 2016 г.)

### **Авторефераты диссертаций**

67. Великосельская И.Е. Состав правонарушения: Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Казань, 2010. - 23 с.

68. Гогин А.А. Общая концепция правонарушений: проблемы методологии, теории и практики: Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук. Казань, 2011. 53 с

69. Зарян Д.Г. Объективная сторона правонарушения: Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Казань, 2006. – 25 с.

70. Параскевова С.А. Понятие и социальная сущность гражданского правонарушения (теоретические проблемы): Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора юридических наук. М., 2007. – 51 с.

### **Практика арбитражных судов Российской Федерации**

71. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 04.06.2015 № Ф05-6496/2015 // Интернет-версия СПС «Гарант» » <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)

72. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 11 августа 2015 г. № ФО6 – 26227/2015 // Интернет-версия СПС «Гарант» <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)

73. Постановление Арбитражного суда Поволжского округа от 17.03.2015 № Ф06-20963/2013 по делу № А55-4441/2014 // Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/39098062/> (дата обращения 30.09.2016 г.).

74. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 22.11.2012 г. № 09АП-33404/2012-АК // Интернет-версия СПС «Гарант» <http://base.garant.ru/54196166/> (дата обращения 10.09.2016 г.)

75. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 21.08.2003 № А33-2180/03-С3-Ф02-2556/03-С1)/Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70541872/> (дата обращения 15.09.2016 г.).

76. Постановление ФАС Московского округа от 21.12.2006, 26.12.2006 № КА-А40/12463-06-П по делу № А40-46892/05-127-359) //Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70541872/> (дата обращения 15.09.2016 г.).

77. Постановление Федерального арбитражного суда Дальневосточного округа от 28 ноября 2012 года № Ф03-5268/2012 / Интернет-версия СПС «Консультант+»/<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?rADV;n=65893>

78. Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 26.11.2012 г. N А48-1190/2012 // Интернет-версия СПС «Консультант+»/<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=ACN;n=74594> (дата обращения 20.09.2016 г.)

79. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2007 г. № А33-18932/06-Ф02-4995/07/ Интернет-версия СПС «Консультант+» // <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVS;n=40501> (дата обращения 18.09.2016 г.).

### **Правовые акты Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службы РФ**

80. Письмо Министерства финансов от 10.02.2015 г. № 03-02-07/1/5483//Интернет версия СПС «Консультант+» / <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base> (дата обращения 20.09.2016 г.).

81. Письмо Федеральной налоговой службы от 11 апреля 2014 г. № ЕД-4-15/6831 «О правомерности представления налоговых деклараций по налогу на добавленную стоимость на бумажном носителе, начиная с 1 квартала 2014 г.» //Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70541872/> (дата обращения 15.09.2016 г.).

82. Письмо ФНС России от 09.03.2016 г. № БС-3-11/959 / Интернет-версия СПС «Гарант» / <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71249676/> (дата обращения 20.09.2016 г.)

83. Приказ Минфина России от 13.06.2012 г. № 77н «Об утверждении формы расчета финансового результата инвестиционного товарищества» // Интернет-версия СПС «Консультант+»/[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_132656/4b5d3259855c0858cc8b0f67895d600e28cf7fd5/#dst100016](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_132656/4b5d3259855c0858cc8b0f67895d600e28cf7fd5/#dst100016) (дата обращения. 15.09.2016 г.).

84. Приказ ФНС России от 27.07.2012 N ММВ-7-13/524 «Об утверждении формы уведомления о контролируемых сделках, порядка ее

заполнения, а также формата представления уведомления о контролируемых сделках в электронной форме и порядка представления налогоплательщиком уведомления о контролируемых сделках в электронной форме» / Интернет-версия СПС «Консультант+»/ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_134785](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_134785) (дата обращения 15.09.2016 г.).