

Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический институт

Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И.о. зав. кафедрой

_____ И.В. Шишко
(подпись) (инициалы, фамилия)

« ____ » _____ 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ
ЗА НЕУПЛАТУ НДС**

40.03.01 Юриспруденция

Научный руководитель _____ доцент, канд. юрид. наук Е.С.Ефремова
подпись, дата должность, ученая степень инициалы, фамилия

Выпускник _____ ЗЮЮ15-02УВГ М.В.Шипилова
подпись, дата группа инициалы, фамилия

Красноярск 2019

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
1. НДС и ответственность, предусмотренная за налоговые правонарушения, связанные с неуплатой налога	6
1.1 Правовая характеристика налога на добавленную стоимость	6
1.2 Характеристика видов ответственности, предусмотренных за налоговые правонарушения и преступления, в частности, за неуплату НДС	17
2. Актуальные проблемы привлечения налогоплательщиков к ответственности за не уплату НДС	29
2.1 Некоторые правовые проблемы привлечения налогоплательщиков к ответственности, связанные с возмещением НДС	29
2.2 Другие правовые проблемы привлечения налогоплательщиков к ответственности за неуплату НДС	38
Заключение.....	61
Список использованных источников	62

ВВЕДЕНИЕ

Тема настоящей работы, а именно, вопрос проблем привлечения налогоплательщиков к ответственности за неуплату НДС, по нашему мнению, является одной из наиболее актуальных в российском праве, поскольку налоги занимают ведущее место в формировании финансовых ресурсов государства. И на протяжении долгого времени, ответственность за нарушение налогового законодательства представляет большой интерес, как для теоретиков, так и для практиков.

В настоящее время между представителями юридической науки и практическими работниками финансовых, налоговых и правоохранительных органов развернулась широкая дискуссия о правовой природе налоговых правонарушений и ответственности за их совершение. Эта дискуссия имеет не только теоретический интерес, но и практическую значимость, поскольку позволяет ответить на вопрос о том, какие санкции и в каком сочетании могут применяться при совершении правонарушений в области налогообложения.

Вопрос о соотношении различных мер юридической ответственности, применяемых за совершение налоговых правонарушений, актуален как для государства, которое несет значительные имущественные потери вследствие таких нарушений, так и для правонарушителя. Заинтересованность государства в разрешении данного вопроса объясняется тем, что меры юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, как правило, имеют имущественный характер – в форме штрафов или пеней. За счет их применения предполагается пополнение бюджетов соответствующих уровней. Однако государство не должно злоупотреблять своим положением и превращать штрафы и пени по налогам и сборам из меры юридической ответственности только в фискальный инструмент, используемый исключительно в целях пополнения бюджетов.

Практика свидетельствует, что понимание природы юридической ответственности, знание ее важнейших принципов позволяет налогоплательщикам успешно избегать сложных конфликтных ситуаций и неоправданных финансовых потерь.

Цель данной работы – выявить несколько актуальных проблем привлечения налогоплательщиков к ответственности за неуплату НДС.

В свою очередь, цель предопределила решение следующих взаимосвязанных задач:

- Рассмотреть правовую характеристику налога на добавленную стоимость;
- Рассмотреть характеристику видов ответственности, предусмотренных за налоговые правонарушения и преступления, в частности, за неуплату НДС;
- Выявить и рассмотреть проблемы привлечения налогоплательщиков к ответственности за неуплату НДС;

Теоретическую основу исследования составили идеи, отраженные в трудах авторов по финансовому, налоговому, уголовному праву, а также публикации в периодической печати по рассмотренным вопросам.

Правовой основой исследования послужили Конституция Российской Федерации, Налоговый Кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Уголовный кодекс Российской Федерации, а также соответствующие законы и подзаконные нормативно – правовые акты, материалы судебной практики по рассмотренным вопросам.

Методологическую основу исследования составляют общенаучные методы исследования – анализ явлений, синтез результатов, историко-юридический, сравнительно-правовой, структурно-логический.

Эмпирическую базу исследования составляют Конституция и действующее законодательство РФ.

Положения и выводы исследования основываются на изучении российского законодательства, правовых норм и основных положений налогового права, обобщении, имеющихся теоретических исследований ученых, а также судебной практики по избранной теме исследования.

Дипломная работа состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованных источников.

1. НДС и ответственность, предусмотренная за налоговые правонарушения, связанные с неуплатой налога

1.1 Правовая характеристика налога на добавленную стоимость

В соответствии со ст. 8 Налогового кодекса 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.

В зависимости от распределения налогового бремени (методу взимания) выделяют прямые и косвенные налоги.

Прямой налог означает, что взимается он с дохода или имущества налогоплательщика и уплачивается им за счет своих средств. Косвенный же налог рассматривается как установление надбавки к цене товаров и услуг, которая уплачивается конечным покупателем.

В современном мире самым распространённым косвенным налогом является налог на добавленную стоимость или сокращенно НДС.¹

По сравнению с другими налогами, НДС был введен довольно поздно, в середине XX века. Однако предпосылки появились еще в глубокой древности, например, в Древнем Риме взималась плата с продажи каждого раба.²

Следовательно, прообразом НДС является налог с продаж, который имел серьезный недостаток. Каждая продажа и перепродажа товара или услуги увеличивала конечную стоимость, что вызывало огромное недовольство потребителей и производителей.

¹ Акимова Н.Н. Налог на добавленную стоимость: учебное пособие. Томск: Издательский дом Томского государственного университета, 2016. с. 54.

² Меликсетян М.Л. Становление и развитие налога на добавленную стоимость. Проблемы науки. – 2017. – № 9 – с. 69.

Сам по себе налог на добавленную стоимость, как самостоятельный налог, появился во Франции. В 1948 году в связи с отменой налога с продаж была введена система отдельных платежей. Согласно этой системе, каждая компания, реализовавшая товар и уплатившая налог, может принять к вычету налог, уплаченный поставщику при приобретении этого товара (услуги, работы). В 1954 году она была доработана французским экономистом Морисом Лоре до нынешних параметров, вычет налога предоставляется сразу после приобретения товара, а при его продаже происходит начисление налога к уплате. Данная система применялась до 1968 года преимущественно на территории французской колонии Кот-д'Ивуар, и только после того, как опыт был признан успешным, была введена на всей Франции.

Уже в 70-х годах XX века дальнейшему широкому распространению налога на добавленную стоимость способствовали соответствующие решения Европейского Экономического Сообщества, которые утверждали НДС в качестве основного косвенного налога для стран-участниц ЕЭС.¹

В нашей стране становление НДС началось в 30 – е годы девятнадцатого столетия, под видом налога, взимаемого с оборота. Затем законодателем в 1991 году был введен налог с продаж, замененный в дальнейшем налогом на добавленную стоимость.²

В настоящее время, положения о налоге на добавленную стоимость закреплены и регулируются 21 главой Налогового кодекса РФ. Он относится к федеральным налогам и действует на всей территории Российской Федерации.

Итак, НДС представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ

¹ Шишкин Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость: учебное пособие. Москва: Юриспруденция, 2012. – с. 94.

² О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

и услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Теоретически НДС представляет собой долю в процентах от стоимости, добавленной на каждой стадии производства и обращения (т.е. на каждой стадии прохождения товара от поставщика исходного сырья до потребителя конечной продукции).

Статья 17 НК РФ закрепляет положение о том, что налог считается установленным в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Также, в необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.¹

Таким образом, рассмотрим налог на добавленную стоимость в соответствии с вышеперечисленными условиями и элементами налогообложения.

Налогоплательщик

В соответствии со ст. 143 НК РФ налогоплательщиками налога на добавленную стоимость признаются организации, индивидуальные предприниматели и лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле. Поэтому условно всех налогоплательщиков НДС можно разделить на две группы: налогоплательщики «внутреннего» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ и налогоплательщики «ввозного» НДС, т.е. НДС, уплачиваемого при ввозе товаров на территорию РФ.

¹ Пансков В. Г. Налоги и налогообложение. Практикум: учебное пособие для вузов. Москва: Издательство Юрайт, 2015 – с. 214.

Стоит отметить также, что действующим законодательством предусматривается освобождение от обязанности уплаты данного налога для отдельных категорий налогоплательщиков:

1. Организации и индивидуальные предприниматели на специальных режимах налогообложения, например, УСНО, ЕНВД, за исключением ЕСХН, если их выручка за 3 последних месяца не превысила 2 миллиона рублей. (п.1 ст. 145 НК РФ). Отметим, что в соответствии со ст.346.11 организации, применяющие упрощенную систему налогообложения, не признаются налогоплательщиками налога на добавленную стоимость, за исключением налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате в соответствии с настоящим Кодексом при ввозе товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией (включая суммы налога, подлежащие уплате при завершении действия таможенной процедуры свободной таможенной зоны на территории Особой экономической зоны в Калининградской области), а также налога на добавленную стоимость, уплачиваемого в соответствии со статьями 161 и 174.1 настоящего Кодекса.

2. Организации и ИП на общем режиме налогообложения, которые не реализуют подакцизные товары, и у которых сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога за 3 последовательных календарных месяца составила не более 2 млн. руб. (п. 1 ст. 145 НК РФ). При этом выручка считается по тем операциям, которые подлежат обложению НДС¹.

3. Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН) при условиях, закрепленных в абз. 2 п.1 ст.145 НК РФ.

4. Участники проекта «Сколково» - российское юридическое лицо, созданное исключительно в целях осуществления исследовательской

¹ О порядке определения выручки для целей применения статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Письмо Минфина от 12 мая 2014 г. N ГД-4-3/8911@ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

деятельности в соответствии Федеральным законом от 28.09.2010 N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково" и получившее статус участника проекта.¹

Объект налогообложения

Объектами налогообложения являются операции по реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории РФ, в том числе их безвозмездная передача, ввоз товаров на территорию РФ (импорт), выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, передача товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы по которым не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций. (ст. 146 НК РФ).

Налоговая база

При реализации товаров в налоговую базу по НДС включается (п. 1 ст. 154 НК РФ) стоимость товаров исходя из рыночных цен без учета НДС (по умолчанию считается, что цена, установленная договором, и есть рыночная) и суммы полученных авансов с учетом НДС.

Также налоговая база определяется как стоимость товаров (п. 2 ст. 154 НК РФ): при их реализации в рамках товарообменных операций; при их реализации на безвозмездной основе; при передаче права собственности на предмет залога залогодержателю; при передаче товаров в целях оплаты труда в натуральной форме.

Своя формула расчета налоговой базы применяется при реализации товаров, учтенных с НДС. К примеру, товары приобретались для использования в деятельности, не облагаемой НДС, и входной налог был включен в стоимость товара. Тогда база считается так (п. 3 ст. 154 НК РФ): цена с продажи товаров с учетом НДС минус стоимость приобретения товаров с учетом НДС.

¹ Об инновационном центре Сколково [Электронный ресурс]: Закон РФ от 28.09.2010 N 244-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

По общему правилу налоговая база определяется на наиболее раннюю из двух дат: на день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) и на день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг).¹

Таким образом, обязанность по исчислению НДС возникает у продавца независимо от момента перехода права собственности на товар². При выполнении работ момент определения налоговой базы для целей НДС – это дата подписания акта сдачи-приемки работ.

Налоговую базу по НДС необходимо определять по итогам каждого налогового периода – квартала (ст. 163 НК РФ).

Налоговая ставка

В настоящее время действуют 3 ставки налога на добавленную стоимость (ст. 164. НК РФ): 0 %, 10%, 20%.

Ставка НДС в размере 0% применяется при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, услуг по международной перевозке и некоторых других операций (п. 1 ст. 164 НК РФ).

По ставке НДС 10% налогообложение производится в случаях реализации продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий и книжной продукции, медицинских товаров.

Ставка НДС 20% применяется во всех остальных случаях (п.3 ст. 164 НК РФ). Сумма НДС определяется как произведение налоговой базы и ставки налога.

¹ Оканова Т.Н. Налогообложение коммерческой деятельности: учебное пособие. Москва: ЮНИТИ, 2014. — с. 181.

² О согласовании позиции по вопросам, касающимся определения момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Письмо Минфина от 06.10.2015 N 03-07-15/57115 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

При получении предоплаты (авансов) и в случаях, когда налоговая база определяется в особом порядке, также применяются расчетные ставки 10/110 и 20/120.

Порядок исчисления и уплаты

Налоговая декларация по НДС представляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы по месту своего учета в качестве налогоплательщика НДС в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. Составлять и сдавать декларации по местонахождению обособленных подразделений не нужно. Вся сумма налога поступает в доход федерального бюджета. За непредставление декларации предусмотрен штраф (ст. 119 НК РФ).

Начиная с налогового периода 1 квартала 2014 года налоговая декларация по НДС представляется в электронном виде. С 1 января 2015 года декларация по НДС, которая должна быть представлена в электронной форме, но представлена на бумажном носителе, не считается представленной (п. 5 ст. 174 НК РФ). Форма налоговой декларации по НДС и порядок ее заполнения утвержден приказом ФНС России от 29.10.14 № ММВ-7-3/558@

Уплата НДС производится по итогам каждого налогового периода равными долями не позднее 25-го числа каждого из трех месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом. Не берутся в расчет лица, которые не являются налогоплательщиками НДС, но выставили счета-фактуры с выделенной суммой НДС, уплачивают всю сумму налога до 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Отдельные хозяйственные операции по реализации (передаче) товаров (работ, услуг) не образуют объекта налогообложения по НДС, исчислять и уплачивать НДС при их осуществлении не требуется. Эти операции определены в п. 2 ст. 146 НК РФ.

При осуществлении некоторых операций, являющихся объектом налогообложения по НДС, организации и предприниматели не обязаны

исчислять и уплачивать налог.¹ Такие операции отнесены к категории льготных операций и освобождены от обложения НДС. Их перечень является закрытым и установлен ст. 149 НК РФ.

Если плательщик одновременно осуществляет операции, подлежащие налогообложению, и операции, не подлежащие налогообложению, то он обязан вести отдельный учет таких операций (п. 4 ст. 149 НК РФ). Если освобождаемый вид деятельности лицензируется, то налогоплательщик может применять льготу только при наличии лицензии;

Отдельно стоит поговорить о таких особенностях налога на добавленную стоимость, как применение вычетов и процедура возмещения налога из бюджета.

Вычеты по НДС

Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров (работ, услуг) (ст.171 НК РФ). А именно, суммы НДС, которые предъявили поставщики (подрядчики, исполнители) при приобретении товаров (работ, услуг), уплачены при ввозе товаров на территорию Российской Федерации в таможенных процедурах выпуска для внутреннего потребления, временного ввоза и переработки вне таможенной территории, уплачены при ввозе на территорию Российской Федерации товаров, с территории государств - членов Таможенного союза (п. 2 ст. 171 НК РФ).

Принять к вычету "входной" НДС можно только после того, когда товары (работы, услуги) приняты к учету и имеются соответствующие первичные документы и счет-фактура. Для применения вычетов необходимо иметь счета-фактуры и первичные документы, подтверждающие принятие

¹ Базилевич О.И. Налоги и налогообложение. Практикум: учебное пособие. Москва: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2013. – с. 113.

товаров (работ услуг) к учету. В отдельных случаях вместо счетов-фактур применяются другие документы, подтверждающие уплату налога.¹

Возмещение НДС

Возмещению подлежит та часть "входного" налога, которая превышает сумму исчисленного НДС. В этом случае может понадобиться представить документы для камеральной проверки. Подлежащая возмещению сумма может быть зачтена в погашение задолженности (недоимки, пеням, штрафам) по федеральным налогам, зачтена в счет предстоящих платежей или возвращена на расчетный счет.²

Возмещение НДС можно получить либо после окончания камеральной проверки (п. 2 ст. 176 НК РФ) либо, в случае применения заявительного порядка возмещения НДС (п. 8 ст. 176.1 НК РФ), — до завершения камеральной проверки. После проведения камеральной проверки декларации по НДС налогоплательщик подает в инспекцию заявление на возврат и ему производится возврат НДС.

Вместе с декларацией предоставляется банковская гарантия и заявление о применении заявительного порядка возмещения налога (п.7 ст. 176.1 НК РФ). Деньги возмещаются налогоплательщику за 12 дней, после чего проводится камеральная проверка. Исключением являются налогоплательщики, уплатившие за предыдущие 3 года более 7 млрд. руб. налогов могут не представлять банковскую гарантию (пп.1 п.2 ст. 176.1 НК РФ).

Налоговые льготы

Под налоговыми льготами понимаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог либо уплачивать его в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ).

¹ Берг О.Н. Налоговые вычеты по НДС: актуальные вопросы и спорные ситуации. Русфинансы. – 2015. – № 8 – с. 28.

² Семенихин В.В. Условия применения льгот по НДС. Налоговый вестник. – 2017. – № 8 – с. 32.

Налоговые льготы являются одним из элементов налогообложения наряду с объектом налогообложения, налоговым периодом, налоговой ставкой и другими. При этом в отличие от последних налоговые льготы не являются обязательным элементом для того, чтобы налог считался установленным (ст. 17 НК РФ).

Поскольку налоговые ставки и налоговые льготы являются разными элементами налогообложения, установление, к примеру, налоговой ставки 0% не является налоговой льготой несмотря на то, что при ее применении налог не уплачивается вовсе.¹

Льготы по НДС можно найти в ст. 149 НК РФ. При этом нужно иметь в виду, что не все перечисленные в указанной статье операции, не подлежащие налогообложению (освобождаемые от налогообложения), подпадают под понятие льгот, поскольку она в силу своего значения дает преимущества одним категориям налогоплательщиков перед другими.²

Так, например, к льготам можно отнести освобождение от налогообложения следующих операций:

- реализация в образовательных и медицинских организациях продуктов питания, непосредственно произведенных столовыми этих организаций, а также реализация таким организациям продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания (пп. 5 п. 2 ст. 149 НК РФ);

- реализация товаров (за исключением подакцизных, минерального сырья и полезных ископаемых, а также других товаров по Перечню, утв. Постановлением Правительства от 22.11.2000 № 884), производимых и реализуемых общественными организациями инвалидов, среди членов

¹ О правовой природе налоговых ставок и льгот [Электронный ресурс]: Письмо Минфина от 19.01.2018 № 03-02-07/1/2721 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

² О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Пленума ВАС от 30.05.2014 № 33 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80% (пп. 2 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- оказание услуг коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро, адвокатскими палатами субъектов РФ или Федеральной палатой адвокатов своим членам в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности (пп. 14 п. 3 ст. 149 НК РФ);

- реализация продукции собственного производства организациями, занимающимися производством сельхозпродукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельхозработы (пп. 20 п. 3 ст. 149 НК РФ).

Ст.149 НК РФ содержит большое число операций, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения). Однако большинство из них к налоговым льготам отношения не имеет, поскольку такие операции не подлежат налогообложению (освобождаются от налогообложения) у всех налогоплательщиков, т. е. преимущества одних перед другими не создаются.

Применение налогоплательщиком налоговых льгот наряду с правами налагает на него и определенные дополнительные обязательства.

Так, при проведении камеральной проверки НДС-декларации у налогоплательщика, применяющего налоговые льготы, инспекция может запросить (п. 6 ст. 88 НК РФ): пояснения об операциях (имуществе), по которым применены налоговые льготы по НДС и документы, подтверждающие право на льготы.

Ведение налогоплательщиком освобожденных от НДС операций, в том числе и использование налоговых льгот по НДС, обязывает его вести отдельный учет таких операций. (п. 4 ст. 149 НК РФ).

Сведения об операциях, не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения), признаваемых налоговыми льготами, нужно отражать в разделе 7 декларации по НДС.¹

1.2 Характеристика видов ответственности, предусмотренных за налоговые правонарушения и преступления, в частности, за неуплату НДС

Налоговая ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена Налоговым кодексом РФ.

Для начала, стоит отметить, что налоговое правонарушение - это несоблюдение норм налогового права лицом, у которого имеются определенные обязательства по уплате налогов.² Действующий НК РФ закрепляет исчерпывающий перечень таких нарушений и мер ответственности за их совершение в главе 16 НК РФ.

Основаниями для признания деяния правонарушением и наложения на виновника определенной санкции являются: наличие законодательной нормы, квалифицирующей такое деяние как правонарушение, факт совершения такого деяния, наличие документально зафиксированного решения уполномоченной инстанции о наказании нарушителя.

Однако, налоговая ответственность именно за неуплату налогов, в частности, налога на добавленную стоимость, регламентирована статьями 122 и 123 НК РФ. Остановимся на них более подробно и рассмотрим их правовую характеристику.

¹ Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ (ред. от 28.12.2018) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

² Саркисян А.Н. Правовые проблемы борьбы с налоговыми правонарушениями. Фундаментальные проблемы науки. – 2015. – № 19 – с.39.

Ст. 122 НК РФ гласит, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 настоящего Кодекса влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Если же деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, совершено умышленно, то данное деяние влечет взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Таким образом, объектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ являются отношения, связанные с исполнением обязанности по уплате налога (НДС). При этом виновный нарушает целый ряд норм НК РФ и, например, положения статей 3, 23, 24, 44, 45 НК РФ.

Объективная сторона выражается в неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате законно установленных налогов, путем неуплаты или неполной уплаты сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога.

Анализируя объективную сторону необходимо обратить внимание на следующие понятия.

Как уже отмечалось ранее, налог - это 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.¹

Соответственно, неуплата налога - это полное неисполнение виновным своей обязанности по уплате налога. Получается что, виновный игнорирует свою обязанность, возложенную на него статьей 57 Конституции РФ и статьей 3 НК РФ, согласно которым каждый обязан платить законно установленные налоги.

В то же время, неполная уплата налога - это частичное исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога. Причем не имеет значение, в какой части он исполнил данную обязанность, то есть в какой сумме налог им был частично уплачен.

Установлено, что неуплата или неполная уплата сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействий).²

Таким образом, если в результате указанных в статье 122 НК РФ деяний, задолженности перед бюджетом не возникает, следовательно, не будет и ответственности по ст. 122 НК РФ.

Например, задолженность по определенному налогу может отсутствовать в результате переплаты налогоплательщиком данного налога.

В этой связи можно предположить, что если неправильное исчисления налога не повлекло неуплату или неполную уплату налога в бюджет, применение мер ответственности по ст. 122 НК РФ необоснованно.

¹ Гончаренко Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата. Москва: Издательство Юрайт, 2015. – с. 279.

² О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Пленума ВАС РФ от фонд 30.07.2013 N 57 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

Также, важно отметить, что из содержания ст. 122 НК РФ следует, что налогоплательщик может быть привлечен к ответственности лишь в тех случаях, когда неуплата или неполная уплата сумм налога явились результатом занижения налоговой базы или неправильного исчисления налога.

Соответственно, сама по себе налоговая задолженность, возникшая по иным причинам, чем те которые перечислены в ст. 122 НК РФ, не образуют налогового правонарушения, предусмотренного в названной норме.

В соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ под налогооблагаемой базой подразумевается стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения, на основании которой по окончании каждого налогового периода исчисляется налог.

Следовательно, занижением налогооблагаемой базы можно признавать, например, завышение расходов по налогу на прибыль, неправильное определение выручки по налогу на добавленную стоимость, неверное определение стоимости имущества организации, подлежащего налогообложению и тому подобные ситуации.

Неправильное исчисление сумм налога - это результат неправильного определения суммы налога, подлежащего взносу в бюджет, но в условиях, когда налоговая база определена правильно, например неверное определение налоговой ставки, необоснованное применение налоговых льгот.

Иные неправомерные действия могут заключаться в целенаправленном уклонении от уплаты налога, когда и налоговая база и сумма налога определены налогоплательщиком правильно.

По смыслу п. 1 ст. 53, п. 1 ст. 54, ст. 122 НК РФ, налогоплательщики подлежат ответственности только по окончании налогового периода, так как исчисление тех или иных налоговых платежей в рамках налогового периода (например, по окончании отчетного периода) может свидетельствовать

только о том, что налогоплательщик определял к уплате сумму не «полноценного налогового платежа», а авансового налогового платежа.¹

Нельзя признавать «такими иными действиями» несвоевременную уплату налога, поскольку сам факт неуплаты налога не образует состава ст. 122 НК РФ. То есть налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по ст. 122 НК РФ лишь на основании неуплаты (неполной уплаты) сумм налога в установленный срок, если налоговая декларация представлена им своевременно и содержит достоверные сведения. Простая неуплата налога в установленный срок влечет начисление пени.

Субъектом налогового правонарушения по ст. 122 НК РФ могут быть только налогоплательщики. Налоговые агенты не могут быть привлечены к ответственности по этой статье в силу того, что подпунктом 1 п. 1 ст. 23 НК РФ обязанность уплачивать законно установленные налоги возложена только на налогоплательщиков.

Обязанности налоговых агентов, установленные п. 3 ст. 24 НК РФ, заключаются в том, чтобы правильно и своевременно исчислять, удерживать и перечислять налоги. Следовательно, они могут быть привлечены к ответственности не за неуплату или неполную уплату сумм налога, а согласно ст. 123 НК РФ только за невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, которая также будет далее рассмотрена в работе.

Необходимо учитывать важный момент, что привлечение организации к ответственности за совершение деяния, предусмотренного ст. 122 НК РФ, не освобождает ее руководителя, а также иных лиц, осуществляющих в ней управленческие функции, при наличии соответствующих оснований от

¹ Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством РФ.¹

Субъективная сторона налогового правонарушения, в свою очередь, заключается в следующем.

Пункт 3 ст. 122 НК РФ предусматривает взыскание штрафа в размере 40% за умышленное совершение деяний, предусмотренных п. 1 ст. 122 НК РФ. Исходя из положений п. 3 ст. 122 НК РФ, надо полагать, что налоговые правонарушения, предусмотренные п. 1 ст. 122 НК РФ, должны быть совершены по неосторожности.

В соответствии с п. 3 ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Поэтому, неосторожная форма вины применительно пункта 1 ст. 122 НК РФ выглядит следующим образом:

- налогоплательщик не осознавал того, что совершаемые им действия (бездействия), занижающие налоговую базу, связанные с неправильным исчислением налога - неправомерны;

- налогоплательщик осознавал, что совершаемые им действия (направленные на занижение налоговой базы, другое неправильное исчисление налога) неправомерны, но не предвидел наступления последствий в виде неуплаты или неполной уплаты сумм налога.

Общественная опасность рассматриваемого деяния состоит в том, что оно подрывает источники финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, приводит к тому, что бюджеты становятся дефицитными, либо испытывают значительные

¹ Латышев В. И. Налоговые правонарушения. Поиск и выявление: монография. Москва: Финансы и статистика, 2018. – с. 83.

трудности. Кроме того, виновный, совершая данное налоговое правонарушение, сберегает часть своего имущества, неосновательно обогащаясь за счет других участников налоговых правоотношений.¹

К санкциям, предусмотренным за совершение данного правонарушения, относится штраф в размере 20% или 40 % от суммы, подлежащей перечислению (в зависимости от формы вины).

Далее обратимся к статье 123 НК РФ, которая также предусматривает ответственность за налоговое правонарушение, только уже для особого субъекта – налоговых агентов.

Итак, п.1 ст. 123 НК РФ гласит, что неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению.

Однако, согласно п. 2 этой же статьи НК РФ налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, при одновременном выполнении следующих условий:

- налоговый расчет (расчет по налогу) представлен в налоговый орган в установленный срок;
- в налоговом расчете (расчете по налогу) отсутствуют факты неотражения или неполноты отражения сведений и (или) ошибки, приводящие к занижению суммы налога, подлежащей перечислению в бюджетную систему Российской Федерации;
- налоговым агентом самостоятельно перечислены в бюджетную систему Российской Федерации сумма налога, не перечисленная в установленный срок, и соответствующие пени до момента, когда ему стало известно об обнаружении налоговым органом факта несвоевременного

¹ Волкова А.В. Налоговые правонарушения и ответственность налогоплательщиков. Молодой ученый. – 2016. – № 16 – с. 212.

перечисления суммы налога или о назначении выездной налоговой проверки по такому налогу за соответствующий налоговый период.

Соответственно, объектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, являются отношения, связанные с исполнением налоговым агентом своих обязанностей по исчислению, удержанию с налогоплательщиков сумм налогов и их перечислению в бюджет государства. При этом виновный допускает нарушение норм целого ряда статей Налогового Кодекса, в частности статей 9, 23, 24, 46, 47 НК РФ.

Характеризуя же объективную сторону рассматриваемого правонарушения, следует обратить внимание на ряд важных положений:

а) обязанности налогового агента возлагаются на последнего нормами не только самого Кодекса, но и других законов, посвященных отдельным видам налогов;

б) из всего круга обязанностей, возложенных на налогового агента правилами пункта 3 статьи 24 НК РФ, объективная сторона деяния, предусмотренного статьей 123 НК РФ, охватывает:

– невыполнение обязанностей по удержанию сумм налогов. Однако, для того чтобы иметь возможность удержать налог, необходимо по общему правилу его исчислить. Поэтому именно налоговый агент, а не налогоплательщик, в данном случае обязан исчислить сумму налога в соответствии с правилами статей 52 - 56 НК РФ;

– невыполнение виновным обязанностей по перечислению в бюджет сумм удержанных налогов.

Отметим ряд важных моментов:

– Первое, несмотря на то, что в статье говорится о перечислении суммы налогов, все же следует учесть, что в ряде случаев Кодекс допускает возможность уплаты налога путем внесения наличных денег. Поэтому и случаи такого невнесения охватываются объективной стороной данного правонарушения.

– Второе – это, что объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного данной статьей, явно выражена тогда, когда виновный одновременно и не удержал, и не перечислил (не внес) в бюджет соответствующую сумму налогов, и тогда, когда он, хотя и удержал сумму налога, не перечислил (не внес) ее, и тогда, когда виновный не полностью удержал сумму налога либо не полностью перечислил (внес) удержанную сумму налога.¹

в) для наступления ответственности не имеет значения размер неуплаченной (неперечисленной) суммы налогов. Однако весьма незначительный размер такой суммы может быть учтен при определении меры ответственности как смягчающее обстоятельство.

Субъектом налогового правонарушения являются только налоговые агенты, а именно, лица, на которые в соответствии с Налоговым Кодексом возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. И потому особенность рассматриваемого правонарушения обусловлена статусом налогового агента как субъекта налоговых правоотношений.

В соответствии с пп. 2 ст. 9 НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами.

Согласно п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Отметим, что в соответствии со ст. 10 Бюджетного кодекса РФ, бюджетная система включает федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, а также бюджеты государственных и территориальных государственных внебюджетных фондов.

¹ Борьян Ю.Б. Налоговые правонарушения и ответственность: учебное пособие. Москва: Экономика, 2015. – с. 170.

Согласно п. 2 ст. 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено НК РФ. Обеспечение и защита прав налоговых агентов осуществляются в порядке, предусмотренном для обеспечения и защиты прав налогоплательщиков.

Содержание обязанностей налоговых агентов представляется несколько иным, нежели у налогоплательщиков.

Применительно к рассматриваемому налоговому правонарушению речь идет об обязанности правильно и своевременно исчислять, удерживать налоги из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять их в бюджет на соответствующие счета Федерального казначейства России (пп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ).¹

Из буквального толкования нормы ст. 123 НК РФ следует, что предметом правонарушения являются именно денежные средства. Удержать налог можно при наличии соответствующего источника в виде находящихся в распоряжении налогового агента денежных средств, подлежащих выплате налогоплательщику.

Налоговый агент может быть оштрафован не только за неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, но и за неправомерное удержание или неполное удержание сумм налога.

При этом 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 средств²

Предусмотренное данной статьей деяние и ответственность, когда оно совершено физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления.

¹ Богданова Е.П. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник. Москва: Московская Финансово – Промышленная Академия, 2014. – с. 318.

² О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

Привлечение налогового агента - организации к ответственности за совершение данного правонарушения не освобождает ее руководителя или иное лицо, выполняющее в организации управленческие функции, при наличии достаточных оснований от административной, уголовной, иной предусмотренной законом ответственности, так же, как в ранее рассмотренной 122 ст. НК РФ.

Привлечение налогового агента к ответственности по статье 123 НК РФ не освобождает его от обязанности удержать и перечислить в бюджет сумму налога.

Субъективная сторона анализируемого деяния характеризуется наличием или умысла, или неосторожной формы вины.

Опасность данного деяния состоит в том, что подрывается система финансового обеспечения деятельности государства и(или) муниципального образования, так как налогоплательщик (хоть и не по своей вине) не исполняет лежащей на нем конституционной обязанности по уплате налога, предусмотренных, ст. 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ, и как следствие, в неполучении бюджетами публично-правовых образований причитающихся им сумм налогов.¹

Не стоит забывать, что ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена не только налоговым законодательством, она также регламентирована КоАП РФ, хотя возможно привлечение и по УК РФ за существенные нарушения, которые признаются преступлениями. В частности, и за неуплату налога на добавленную стоимость. Разделение противоправных деяний на разные категории и применение к ним разных видов ответственности обусловлено их разнообразным характером и различным размером ущерба, который влечет за собой их совершение.

К любому из перечисленных видов ответственности нарушитель может быть привлечен только в судебном порядке, причем вид судебной

¹ Малис Н.И. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата. Москва: Издательство Юрайт, 2015. – с.236.

инстанции, в которую обращается налоговый орган, зависит от того, к какой категории относится налогоплательщик.

Особенностью привлечения к уголовной ответственности за совершение налогового преступления является то, что привлечено, может быть только физическое лицо. В том случае, если нарушение законодательства было допущено организацией, санкция будет наложена на ее директора или главного бухгалтера, хотя в некоторых случаях возможно и привлечение к ответственности учредителей или иных лиц, которые оказывали непосредственное влияние на осуществляемую ей деятельность.¹

Критерием для определения тяжести преступления (и, как следствие, установления наказания) является размер причиненного ущерба. Он подразделяется на 2 категории: крупный и особо крупный. При этом для разных видов правонарушений значение, которому ущерб должен соответствовать для отнесения его к определенной категории, будет различным.

Факт неуплаты налогов в меньшем, чем установлено законодателем для крупного, размере не позволяет квалифицировать правонарушение как уголовное преступление. Однако это вовсе не означает, что нарушитель не будет привлечен к ответственности, так как обязанность по уплате штрафов, установленных административным законодательством, у него сохранится.

¹ Кондраков Н.П. Налоги и налогообложение: учебное пособие / Москва: Проспект, 2016. – с. 264.

2. АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НЕ УПЛАТУ НДС

2.1 Некоторые правовые проблемы привлечения налогоплательщиков к ответственности, связанные с возмещением НДС

Большие трудности в сфере привлечение к налоговой и иной ответственности за неуплату налогов вызывает возмещение НДС. Поскольку эта специальная процедура, которая осуществляется налоговыми органами и заключается в возврате НДС, уплаченного налогоплательщиком своим поставщикам по товарам (работам, услугам), либо НДС, уплаченного в соответствии с установленным порядком в бюджет, в ряде случаев из - за несовершенства законодательства позволяет некоторым лицам злоупотреблять своими правами, что приводит, например, к незаконному возмещению НДС¹.

Налоговый кодекс РФ не содержит такого понятия, как «незаконное возмещение НДС». Однако на практике под незаконным возмещением НДС принято понимать возмещение налога, на которое у налогоплательщика нет права или когда им специально созданы для этого искусственные условия.

Большой дискуссионный вопрос в науке и на практике в последнее время возникает о том, правомерно ли привлечение к ответственности по ст. 122 НК РФ при незаконном возмещении НДС.

С одной стороны, ответственность непосредственно за само незаконное возмещение НДС Налоговым кодексом РФ не предусмотрена. Однако незаконное возмещение НДС приводит к неуплате налога в бюджет, за которую, в свою очередь, предусмотрен штраф в размере 20% от суммы

¹ О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Письмо МНС РФ от 16 августа 2017 г. N СА-4-7/16152@ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

задолженности по налогу. Если выяснится, что налог не уплачен умышленно, то штраф возрастет до 40% (п. п. 1, 3 ст. 122 НК РФ)¹.

Такая позиция нашла свое обоснование в следующем. Поскольку, в абзаце 4 пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса указано, что в случае обнаружения в ходе налоговой проверки суммы налога, излишне возмещенной на основании решения налогового органа, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указанная сумма признается недоимкой по налогу со дня фактического получения налогоплательщиком средств (в случае возврата суммы налога) или со дня принятия решения о зачете суммы налога, заявленной к возмещению (в случае зачета суммы налога).²

Согласно пункту 1 статьи 173 Налогового кодекса сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода, как уменьшенная на сумму налоговых вычетов, предусмотренных статьей 171 названного Кодекса (в том числе налоговых вычетов, предусмотренных пунктом 3 статьи 172 Налогового кодекса), общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со статьей 166 Налогового кодекса и увеличенная на суммы налога, восстановленного в соответствии с главой 21 указанного Кодекса.

Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со статьей 166 Налогового кодекса и увеличенную на суммы налога, восстановленного в соответствии с пунктом 3 статьи 170 названного Кодекса, положительная разница между суммой налоговых вычетов и суммой налога, исчисленной по операциям, признаваемым объектом налогообложения в соответствии с

¹ О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс]: Письмо ФНС РФ от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>.

² Ваймер Е.В. Теоритическая модель «причина и следствие»: налоговое правонарушение и налоговая ответственность. Алтайский юридический вестник. – 2017. – № 4. – с. 72.

подпунктами 1 и 2 пункта 1 статьи 146 Налогового кодекса, подлежит возмещению налогоплательщику в порядке и на условиях, которые предусмотрены статьями 176 и 176.1 указанного Кодекса, за исключением случаев, когда налоговая декларация подана налогоплательщиком по истечении трех лет после окончания соответствующего налогового периода (пункт 2 статьи 173 Налогового кодекса).

Статьи 176 и 176.1 Налогового кодекса предусматривают, что возмещение НДС осуществляется по решению налогового органа.

Однако такое решение принимается по заявлению и на основании документов и расчетов налогоплательщика. Вследствие этого представляется сугубо формальным подход, что причиной незаконного возмещения НДС являются действия налогового органа и отсутствует причинно-следственная связь между действиями налогоплательщика и возникшей недоимкой по налогу.

В пункте 2 статьи 11 Налогового кодекса установлено, что для целей данного Кодекса и иных актов законодательства о налогах и сборах недоимка - это сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок.

Следовательно, недоимка, указанная в абзаце 4 пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса, рассматривается как неуплаченная сумма налога, что является элементом объективной стороны налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 122 названного Кодекса.

Таким образом, в настоящее время образование такой недоимки в результате совершения налогоплательщиком действий, указанных в диспозиции пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса, образует состав названного налогового правонарушения.

Вместе с тем положения Налогового кодекса до введения в действие абзаца 4 пункта 8 статьи 101 названного Кодекса не давали оснований с достаточной определенностью утверждать, что незаконное возмещение НДС должно рассматриваться как неуплата налога. Статья 45 Налогового кодекса,

раскрывающая понятие исполнения обязанности по уплате налога, не давала такого понимания.

Однако существует иная точка зрения на квалификацию данного правонарушения. Например, Юрий Мирзоев в своей статье отмечает, что начисление штрафа как мера ответственности за невозврат излишне возмещенного налога действующей редакцией статьи 122 НК РФ все - таки не предусмотрена.¹ Поэтому введения в действие абзаца 4 пункта 8 статьи 101 названного Кодекса без соответствующих изменений в диспозицию ст.122 НК РФ не дает основание для начисления штрафа в данном случае в силу части 7 ст.3 НК РФ.

Также, следует отметить, что согласно установленному статьей 176 НК РФ общему порядку возмещение НДС осуществляется после проведения камеральной налоговой проверки соответствующей налоговой декларации и подтверждения налоговым органом права на указанное возмещение.

Таким образом, основанием для возмещения налога является, во-первых, наличие налоговой декларации, во-вторых, отсутствие нарушений по ней, в третьих, решение по результатам проверки обоснованности суммы налога, заявленной к возмещению. Поэтому сам факт подачи декларации с исчислением суммы налога к возмещению из бюджета не означает получение налогоплательщиком права на возмещение налога. Следовательно, именно действия налогового органа являются основанием возникновения недоимки в следствие незаконного возмещения НДС. Поэтому в данном случае вина налогоплательщика возможна только в двух случаях (как следствие возможность привлечение к налоговой ответственности): либо когда налогоплательщик вступил в преступный сговор с должностными лицами налогового органа; либо когда налогоплательщик умышленно предоставил сфальсифицированные документы (мнимые или притворные сделки).

¹ Мирзоев Ю.С Штраф по статье 122 НК РФ как мера ответственности за излишне возмещенный налог. Налоговед. – 2017. – № 8 – с. 30.

В иных случаях говорить о наличии его вины и как следствие привлечение к ответственности по ст.122 НК РФ не представляется возможным.

Не стоит забывать, что также при незаконном возмещении НДС должностным лицам организации или ИП может грозить также и уголовная ответственность.

Как уже отмечалось ранее, незаконное возмещение НДС, как деяние имеет два вида ответственности: налоговую и уголовную. Вид применяемой ответственности во многом зависит от того, каков состав правонарушения.¹

На практике известные трудности вызывает вопрос квалификации незаконного возмещения НДС как хищения (в первую очередь мошенничества) либо налогового преступления или их совокупности.

Дело в том, что многие полагают, что незаконный возврат НДС — это налоговое преступление, подпадающее под санкцию статьи 199 УК РФ — уклонение от уплаты налогов с организации.

Однако по уже устоявшейся судебной практики незаконный возврат НДС квалифицируется по ст. 159 УК РФ — мошенничество.

Суды объясняют такую правоприменительную практику следующим. При использовании незаконных схем по возврату НДС предоставляются фиктивные документы, о том что суммы налога уже якобы уплачены в бюджет, хотя на самом деле этого не происходит. Когда подается декларация с требованием вернуть ранее уплаченный НДС, то возвращать на самом деле нечего, поскольку налог не уплачивался. Поэтому когда НДС незаконно возвращается — поступает на счет организации, то по своей сути происходит его хищение из бюджета. Поскольку при этом предоставлялись фиктивные документы, делались лживые заявления (в том, числе в декларации, и последующих объяснениях), то хищение осуществляется путем обмана.²

¹ Тедеев А.А. Налоговое право России: учебник академического бакалавриата. Москва: Юрайт, 2015. – с. 115.

Данная совокупность как раз и образует состав преступления — мошенничество.

Если незаконность возмещения НДС будет выявлена после положительного решения о возмещении НДС, и поступления денежных средств из казначейства на расчетный счет фирмы, то преступление будет считаться оконченным. Если деньги перечислены не будут, в том числе из-за отказа в возмещении НДС, то действия будут квалифицированы как покушение. Поскольку при покушении реального ущерба для государства не произошло, то можно будет рассчитывать на более мягкое наказание, которое тем не менее может оказаться реальным, а не условным.

Если незаконность возмещения НДС будет выявлена после положительного решения о возмещении НДС, и поступления денежных средств из казначейства на расчетный счет фирмы, то преступление будет считаться оконченным. Если деньги перечислены не будут, в том числе из-за отказа в возмещении НДС, то действия будут квалифицированы как покушение. Поскольку при покушении реального ущерба для государства не произошло, то можно будет рассчитывать на более мягкое наказание, которое тем не менее может оказаться реальным, а не условным.

Исходя из последней судебной практики можно делать вывод, что за незаконное возмещение НДС фигуранты приговариваются к реальным срокам лишения свободы. За незаконны возвраты НДС на большие суммы приговаривают в районе 7 лет реального лишения свободы, за многоэпизодные возмещения наказания по совокупности могут превышать и 10 лет.

Так достаточно показательное Кассационное определение Верховного суда РФ от 06.12.2011 №9-О11-59 сп, которым оставлен в силе приговор в отношении одного из подсудимых, приговоренного по совокупности многоэпизодных возмещений к 14 годам лишения свободы.

Что же касается привлечения к налоговой ответственности, то отметим, что Верховный Суд Российской Федерации поддержал выводы арбитражных

судов в споре о привлечении к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 Налогового кодекса РФ, когда компанией возмещается НДС из бюджета.

Общество представило в инспекцию налоговую декларацию по НДС, в которой заявило право на возмещение из бюджета налога. Сумма была возмещена на расчетный счет компании.

Впоследствии, в ходе камеральной проверки, инспекция установила, что у общества нет права на применение налоговой ставки 0% при экспорте табачной продукции, а значит и нет прав на возмещение НДС. В результате, инспекция доначислила излишне возмещенную сумму НДС к уплате в бюджет и проценты, в соответствии со статьей 176.1 НК РФ, а также оштрафовала общество на 20 % от суммы возмещенного налога.

Оспаривая решение инспекции в арбитражном суде, налогоплательщик посчитал начисление ему штрафа незаконным, отметив, что он привлекается к ответственности дважды: в виде начисления процентов и штрафа. Общество ссылалось на то, что возврат в бюджет суммы налога и процентов, начисленных за период пользования денежными средствами, является единственным возможным правовым последствием для данной ситуации.

Отказывая налогоплательщику, суды трех инстанций исходили из того, что общество, не имея правовых оснований, получило из бюджета излишний налог, в связи с чем у него образовалась недоимка по НДС перед бюджетом, поэтому штраф начислен инспекцией правомерно.

Проценты же начислялись, так как при незаконном возмещении суммы НДС бюджет фактически кредитует компанию на эту сумму. В то же время уплата этих процентов не освобождает от уплаты штрафа налогоплательщика, так как он начислен в связи с образованием недоимки, то есть неуплатой налога в срок.

Таким образом, двойного привлечения к ответственности в рассматриваемом случае не происходит, заключили суды.¹

¹ Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. Москва: Московский финансово - промышленный университет Синергия, 2013. – с. 183.

Поддерживая выводы нижестоящих судов, Верховный Суд РФ указал, что излишне возмещенная сумма налога признается недоимкой со дня фактического получения налогоплательщиком средств, подчеркнув, что этот вывод соответствует правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Определении от 10.03.2016 № 571-О.

Если в ходе камеральной проверки выявят нарушения со стороны налогоплательщика, возместившего НДС в ускоренном порядке, то последнему придется вернуть не только сумму неправомерно возмещенного налога, но и уплатить проценты, начисляемые в порядке, определенном п. 17 ст. 176.1 НК РФ. Проценты рассчитываются по двойной ставке рефинансирования (ключевой ставке) ЦБ РФ со дня получения организацией суммы налога по день возврата его налога в бюджет (Письмо Минфина России от 27.06.2016 № 03-07-08/37247).

Именно это и случилось в деле, рассмотренном арбитрами АС МО в Постановлении от 02.12.2016 № Ф05-18428/2016 по делу № А40-75563/2016: общество представило в инспекцию декларацию по НДС, предъявив к возмещению в заявительном порядке налог в размере 103 млн руб.

Впоследствии в ходе камеральной проверки инспекция установила, что у компании нет права на применение налоговой ставки 0% при экспорте табачной продукции, а значит, и нет права на возмещение НДС.

В результате инспекция доначислила излишне возмещенную сумму НДС к уплате в бюджет и проценты, а также оштрафовала общество на 20% от суммы возмещенного налога на основании ст. 122 НК РФ. Компания попыталась оспорить штраф, сославшись на то, что она в данном случае привлекается к ответственности дважды: в виде начисления процентов и штрафа.

Однако суды (все три инстанции) встали на сторону налоговой инспекции, квалифицировав неправомерно возмещенную сумму НДС в качестве недоимки. Свою позицию они обосновали следующим образом.

Положениями ст. 176.1 НК РФ предусмотрено, что одновременно с отменой решения о возмещении НДС в заявительном порядке принимают решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. В этом решении фиксируется сумма излишне возмещенного налога в заявительном порядке. В силу п. 8 ст. 101 НК РФ обозначенная сумма признается недоимкой с момента ее возврата (зачета). А наличие недоимки является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по ст. 122 НК РФ.¹

По мнению арбитров, факт уплаты обществом процентов на излишне возмещенную сумму НДС не освобождает его от ответственности по п. 1 ст. 122 НК РФ. Повышенные проценты в рассматриваемом случае – это лишь компенсация потерь бюджета, по сути, осуществившего кредитование налогоплательщика путем переноса общего срока возмещения налога и замены общего порядка возмещения, которые установлены ст. 176 НК РФ, специальным – заявительным. В результате проценты, начисляемые согласно п. 17 данной статьи, не могут квалифицироваться в качестве меры ответственности, поскольку в силу абз. 2 п. 7 ст. 176.1 НК РФ обязательство по их уплате относится к условиям применения заявительного порядка возмещения налога и способам обеспечения уплаты излишне возмещенного НДС, сходным со способами обеспечения уплаты налога, предусмотренными гл. 11 НК РФ.

Поддерживая выводы нижестоящих судов, Верховный Суд в Определении № 305-КГ16-21444 указал, что излишне возмещенная сумма налога признается недоимкой со дня фактического получения налогоплательщиком средств, подчеркнув, что этот вывод соответствует правовой позиции КС РФ, изложенной в Определении от 10.03.2016 № 571-О, и Пленума ВАС, изложенной в п. 20 Постановления от 30.07.2013 № 57.

¹ Алимурзоева М.Г. Современные тенденции и проблемы развития российской налоговой системы. Налоги и налогообложение. – 2016. – № 7. – С. 570.

Таким образом, факт уплаты процентов, предусмотренных п. 17 ст. 176.1 НК РФ, не является обстоятельством, освобождающим налогоплательщика от ответственности за налоговое правонарушение по ст. 122 НК РФ, поскольку данная мера имеет компенсационный характер, направленный на минимизацию потерь бюджета и рисков, связанных с доверительным характером возмещения сумм НДС в заявительном порядке. При этом двойного привлечения к ответственности в рассматриваемом случае не происходит.

Добавим к выводу о том, что действия инспекции по взиманию с налогоплательщика в анализируемой ситуации одновременно и процентов, и штрафа соответствуют налоговым нормам, арбитры приходили и раньше (Определение ВС РФ от 04.02.2016 № 306-КГ15-15782 по делу № А72-12081/14, Постановление АС СЗО от 31.03.2016 по делу № А05-6739/2015).

Учитывая складывающиеся тенденции в правоприменительной практике (о том, что повышенные проценты не могут заменить собой штраф за недоимку, возникшую вследствие неправомерного возмещения НДС в заявительном порядке), полагаем, что шансы налогоплательщика оспорить штраф в размере 20% суммы неосновательно возмещенного налога минимальны.

2.2 Другие правовые проблемы привлечения налогоплательщиков к ответственности за неуплату НДС

Как уже отмечалось ранее, статья 122 НК РФ предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога (сбора) или других неправомерных действий (бездействия).

Толкование этой нормы было дано в п. 42 постановления Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5. Однако практика применения данной статьи не отличалась единством, и возникали некоторые трудности, связанные с ее

применением. Особенно в случае наличия у налогоплательщика переплаты на момент наступления срока уплаты налога, в частности и налога на добавленную стоимость, однако, следует отметить, что многие из них на данный момент урегулированы. Как пример тому, можно рассмотреть следующие положения:

Президиум ВАС РФ в постановлении от 25.12.2012 № 10734/12 пришел к выводу, что налоговому органу при принятии решения необходимо убедиться в отсутствии фактов проведения зачета переплаты, имеющейся на момент наступления срока уплаты налога за налоговый период, за который начисляется недоимка.¹

Условия, при соблюдении которых налогоплательщик подлежит освобождению от налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, следующие:

- на дату окончания установленного законодательством срока уплаты налога за налоговый период, за который налоговым органом начисляется недоимка, у него имелась переплата сумм того же налога, что и заниженный налог, в размере, превышающем или равном заниженной сумме налога;

- на момент вынесения налоговым органом решения по результатам налоговой проверки эти суммы не были зачтены в счет иных задолженностей налогоплательщика.

Еще один спорный аспект по применению ст. 122 НК РФ был решен Президиумом ВАС РФ в упомянутом ранее постановлении.

Возникал вопрос, в случае, если переплата меньше заниженного налога, то может ли применяться штраф с разницы между этими суммами или такая переплата не должна рассматриваться как основание для освобождения от ответственности.

¹ Дадашева А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие. Москва: Вузский учебник НИЦ Инфра-М, 2013. – с. 97.

Суд пришел к выводу, что, если размер переплаты меньше суммы заниженного налога, налогоплательщик подлежит освобождению от ответственности в соответствующей части.

Таким образом, при применении ответственности подлежат исследованию не только сам факт наличия переплаты, но и ее размер, период возникновения и факт проведения или не проведения ее зачета в счет иных задолженностей.

Данный факт, говорит о том, что многие вопросы и проблемы, которые возникают в практике применения ответственности за неуплату НДС, со временем регулируются, и вырабатывается устойчивая позиция, которая закрывает пробелы законодательства.¹

Однако, существуют моменты, которые до сих пор являются спорными.

Например, составы правонарушений, предусмотренных статьями 120 и 122 НК РФ, не имеют четкого разграничения. В статье 122 Кодекса под неуплатой или неполной уплатой суммы налога в результате не только занижения налоговой базы, но и иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) прежде всего, имеется в виду занижение или сокрытие доходов, сокрытие объектов налогообложения, отсутствие учета доходов, расходов и объектов налогообложения, то есть нарушение правил учета доходов и расходов и налогооблагаемой базы, ответственность за которое установлена статьей²

При этом основным квалифицирующим признаком правонарушения обе нормы называют занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога.

В связи с этим определении Конституционного Суда Российской Федерации от 18.01.01 N 6-О указано, что названные составы

¹ Мешкова Д.А. Налогообложение организаций в Российской Федерации: учебник для бакалавров. Москва: Дашков и К, 2016. – С. 34.

² Тынянский Д.В. Налоговые правонарушения: проблемы правового регулирования. Проблемы современной науки и образования. – 2017. – № 83 – С. 87.

правонарушений не должны применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28.02.01 N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" также содержится требование о необходимости точной квалификации действий (бездействия) налогоплательщика при определении состава допущенного им налогового правонарушения (либо по нормам статьи 120 НК РФ, либо по статье 122 НК РФ).

Вместе с тем пункт 3 статьи 120 НК РФ является специальной нормой по отношению к статье 122 Кодекса, а следовательно, ответственность, установленная статьей 122 НК РФ, применяется только в случаях отсутствия признаков правонарушения, предусмотренного пунктом 3 статьи 120 Кодекса.

Одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности по основаниям, предусмотренным статьей 120 (пункт 3) и статьей 122 НК РФ (пункт 1), противоречит принципу однократности привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение конкретного правонарушения, закрепленному в пункте 2 статьи 108 НК РФ.

Таким образом, необходимо четко различать составы по статье 120 НК РФ и статье

В пункте 41 Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 указывается, что если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в абзаце третьем пункта 3 статьи 120 НК РФ, организация - налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную статьей 122 НК РФ.

То есть нормы пункта 3 статьи 120 НК РФ являются специальными и имеют приоритет по отношению к статье

Если задуматься над формулировкой статьи 122 НК РФ, то в глаза бросится следующая несуразность. А именно, законодатель считает, что неправильное исчисление налога в декларации может влечь неуплату налога. Конечно, если исходить из того, что налогоплательщик ошибся при заполнении декларации, то вполне возможно, что он и ошибочно уплатил налог в бюджет. Но если налогоплательщик специально занизил сумму налога в декларации, то говорить, что именно это нарушение повлекло неуплату, уже невозможно. Очевидно, что в данном случае налогоплательщик изначально стремился не заплатить налог, а занижение налога в декларации является тому не причиной, а всего лишь способом сокрыть правонарушение.¹

Смысл сокрытия любого правонарушения состоит в том, чтобы затруднить компетентным органам его обнаружение. То есть в рассматриваемом случае речь идет о препятствовании эффективному налоговому контролю. Получается, что по статье 122 НК РФ законодатель желает наказывать не просто неуплату налога, а неуплату, выявленную налоговым органом несмотря на то, что налогоплательщик помешал ему быстро и эффективно ее обнаружить. Другими словами законодатель стимулирует налогоплательщиков содействовать налоговым органам в осуществлении налогового контроля: налогоплательщики должны сдавать правильно составленные декларации.

Исходя из этого, можно сделать вывод, что налогоплательщик, сдавший правильную декларацию, но не уплативший по ней налог, не может быть привлечен к ответственности по статье 122 НК РФ. В данном случае налогоплательщик не препятствует налоговому контролю. Налоговый орган, получив его декларацию, может легко установить факт неуплаты по этой декларации налога и взыскать недоимку принудительно. А за то, что

¹Тынянский Д.В. Налоговые правонарушения: проблемы правового регулирования. Проблемы современной науки и образования. – 2017. – № 83 – С. 89.

налогоплательщик несвоевременно уплатил налог, с него надо взыскать пени, но не штраф.

Общеизвестно, что своевременное пополнение бюджета имеет для государства важнейшее значение. Но задача его пополнения не может существовать сама по себе. Чтобы казна наполнялась, государство должно контролировать полноту и своевременность ее наполнения, то есть должно иметь возможность осуществлять налоговый контроль. При этом контроль должен быть эффективным. Иначе государство не сможет отслеживать, насколько исправно в бюджет поступают налоги, и к кому надо предъявлять претензии в случае не поступления налогов.¹

Исходя из этого, законодатель и создал целую систему штрафных норм, цель которых – профилактика действий (бездействия) налогоплательщиков, направленных на снижение эффективности налогового контроля. Штрафов, наказывающих налогоплательщика, только за несвоевременность или неполноту уплаты налогов, в главе 16 НК РФ не содержится. Роль таких штрафов законодатель отвел налоговым пеням. Однако господствующая ныне доктрина не признает за пенями штрафной природы.

Вопросы, связанные с экспортом и НДС

Очень важным аспектом, связанным с привлечением к ответственности за неуплату НДС можно также отнести и вопросы экспорта – например, как поступить в случаях экспорта, если НДС не оплачен, но экспорт при этом подтвержден, или же в обратном случае, когда экспорт не подтвержден, но НДС при этом оплачен. Рассмотрим данные проблемы на примере конкретных решений суда.

Существует точка зрения, что привлечение к ответственности невозможно, если НДС не уплачен, но экспорт подтвержден по истечении 180 дней. Данное заключение можно подтвердить со ссылкой на

¹ Ваймер Е.В. Теоритическая модель «причина и следствие»: налоговое правонарушение и налоговая ответственность. Алтайский юридический вестник. – 2017. – № 4. – С.74.

Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 N 6031/08 по делу N A08-1393/06-13, согласно которому в удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа в части доначисления НДС и пени отказано правомерно, так как причиной доначисления налога явился факт неподтверждения права плательщика на применение налоговой ставки 0 процентов, а не занижение налоговой базы, и как результат - неуплата НДС, связи с чем основания для привлечения предпринимателя к налоговой ответственности в порядке п. 1 ст. 122 НК РФ, у налогового органа отсутствовали.

В ходе рассмотрения дела Арбитражными судами установлено, что, предпринимателем во исполнение контракта производилась отгрузка товара в адрес иностранного покупателя и во время проведения камеральных проверок в инспекцию предоставлялись налоговые декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов.

В связи с тем, что приложенные к налоговым декларациям документы, не соответствовали требованиям статьи 165 Кодекса (отсутствовали необходимые отметки таможенных органов на грузовых таможенных декларациях и транспортно-сопроводительных документах), инспекция решениями от 20.10.2014 N 24, от 20.12.2014 N 37, от 20.04.2015 N 8 правомерно отказала предпринимателю в применении налоговой ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость и налоговых вычетов.

По результатам выездной налоговой проверки предпринимателя за период с 01.01.2013 по 31.12.2013 инспекция приняла решение от 16.01.2015 N 2 о доначислении налога на добавленную стоимость, начислении пеней и привлечении предпринимателя к налоговой ответственности в виде штрафа, мотивировав это тем, что им, несмотря на непредставление в инспекцию до истечения 180 дней со дня помещения реализованного товара под таможенный режим экспорта документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, не исполнена обязанность по исчислению и уплате указанного налога по налоговой ставке 10 процентов.

Суды апелляционной и кассационной инстанций признали доводы инспекции обоснованными и отказали предпринимателю в удовлетворении требования о признании недействительным решения инспекции в части доначисления налога на добавленную стоимость и начисления пеней со ссылкой на безусловную в данном случае обязанность налогоплательщика по исчислению и уплате налога (пункт 9 статьи 165 Кодекса) и необходимость определения налоговой базы на день отгрузки товара (пункт 9 статьи 167 Кодекса).

Вместе с тем суды пришли к выводу об отсутствии оснований для привлечения предпринимателя к налоговой ответственности за неуплату налога. При этом суды исходили из того, что признаков правонарушения, предусмотренного статьей 122 Кодекса, в действиях (бездействии) предпринимателя не имеется, поскольку по результатам камеральной налоговой проверки налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2015 года, представленной налогоплательщиком в декабре 2015 года с полным пакетом документов, инспекция решением от 20.03.2016 N 9 подтвердила правомерность применения налоговой ставки 0 процентов по спорным экспортным операциям в 2014 году.

На основании абзаца второго пункта 9 статьи 167 Кодекса в случае, если на 181-й день считая с даты помещения товаров под таможенный режим экспорта полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 Кодекса, не собран, налогоплательщик обязан включить стоимость реализованных на экспорт товаров в налоговую базу, определив момент ее формирования с даты отгрузки товара, исчислить сумму налога на добавленную стоимость и уплатить его (абзац первый статьи 52, абзацы первый и второй пункта 1 статьи 45 Кодекса). При этом операции по реализации товаров подлежат налогообложению по ставкам, определенным пунктами 2 и 3 статьи 164 Кодекса.

Невыполнение названных действий является неуплатой налога в результате занижения налоговой базы, неправомерного бездействия налогоплательщика, влекущих применение ответственности, установленной пунктом 1 статьи 122 Кодекса, в виде взыскания штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Однако в данном случае судами правомерно принято во внимание следующее. Глава 21 Кодекса не ограничивает налогоплательщика в праве представить по истечении 180-дневного срока полный пакет документов для подтверждения экспортной операции, а напротив, в случае, если такие документы будут собраны и представлены в инспекцию, гарантирует ему возмещение уплаченного налога в порядке, предусмотренном статьей 176 Кодекса.

Поскольку документальное подтверждение налогоплательщиком экспортной операции по истечении 180 дней неизбежно влечет за собой право на применение налоговой ставки 0 процентов, прекращают действовать условия, при которых возможно привлечение его к ответственности на основании статьи 122 Кодекса за неуплату налога в связи с невыполнением требований абзаца второго пункта 9 статьи 167 Кодекса.

При рассмотрении настоящего спора суды установили, и инспекцией это не оспаривается, что на основании дополнительно представленных предпринимателем документов, принятых к камеральной налоговой проверке в декабре 2015 года, инспекция решением от 20.03.2016 N 9 подтвердила правомерность применения налоговой ставки 0 процентов.

Также, можно обратиться к Постановлению Арбитражного суда Уральского округа от 07.09.2017 N Ф09-4701/17 по делу N А60-53398/2016, согласно которому требование об отмене решения налогового органа, по которому начислены НДС, пени, штраф в связи с тем, что налогоплательщик не исчислил сумму налога по истечении 180 дней с момента отгрузки товара и не представил уточненную декларацию, что

привело к занижению суммы налога, удовлетворено в части, поскольку налогоплательщик подтвердил право на применение налоговой ставки 0 процентов, пакет документов был собран и представлен в налоговый орган, при этом наличие вины налогоплательщика не установлено, в оспариваемом решении не указано, какие виновные неправомерные действия (бездействие) налогоплательщика повлекли неуплату НДС.

Суды первой инстанции признали правомерным привлечение общества к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Кодекса, при этом апелляционный суд счел возможным уменьшить размер штрафа.

Проверив законность принятых по делу судебных актов, суд кассационной инстанции приходит к следующим выводам:

В соответствии с пп. 1 п. 1 ст. 164 Кодекса налогообложение при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса, производится по налоговой ставке 0 процентов.

В соответствии с п. 9 ст. 165 Кодекса документы (их копии), указанные в пунктах 1 - 3 настоящей статьи, представляются налогоплательщиками для подтверждения обоснованности применения налоговой ставки 0 процентов при реализации товаров, указанных в подпункте 1 пункта 1 статьи 164 настоящего Кодекса, в срок не позднее 180 календарных дней, считая с даты помещения товаров под таможенные процедуры экспорта, свободной таможенной зоны.

В соответствии с п. 10 ст. 165 Кодекса документы (в том числе реестры), указанные в настоящей статье, представляются налогоплательщиками для обоснования применения налоговой ставки 0 процентов одновременно с представлением налоговой декларации.

Если по истечении 180 календарных дней налогоплательщик не представил указанные документы, операции по реализации работ, то

налоговая ставка 0 процентов не применяется и экспортер должен уплатить налог по ставке 20 (10) процентов.

На основании п. 9 ст. 165, п. 2 ст. 173 Кодекса в том случае, если в течение трех лет после налогового периода, в котором уплачен НДС, документы, подтверждающие применение налоговой ставки 0 процентов, будут представлены в налоговый орган, уплаченная сумма налога подлежит возврату в порядке и на условиях в соответствии со ст. 176, 176.1 Кодекса. В случае непредставления документов в течение трех лет после налогового периода, в котором уплачен НДС с выручки от реализации товаров при не подтверждении экспортных операций, сумма уплаченного налога возврату не подлежит.

В соответствии с п. 9 ст. 167 Кодекса при реализации товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, моментом определения налоговой базы по указанным товарам (работам, услугам) является последнее число квартала, в котором собран полный пакет документов, предусмотренных статьей 165 настоящего Кодекса, либо день отгрузки экспортных товаров, если на 181-й календарный день со дня проставления отметки таможенника на таможенной декларации документы для подтверждения нулевой ставки не представлены.

Неуплата налога в результате занижения налоговой базы, неправомерного бездействия налогоплательщика, влекущих применение ответственности, установленной п. 1 ст. 122 Кодекса, в виде взыскания штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Как установлено судами и подтверждено налоговым органом пакет документов был собран и представлен обществом в налоговый орган в июне 2016, ставка 0 процентов подтверждена налоговым органом.

Таким образом, налогоплательщик, хотя и по истечении 180 календарных дней с даты экспорта, но подтвердил право на применение налоговой ставки 0 процентов.

При этом суд кассационной инстанции учитывает, что гл. 21 Кодекса не ограничивает налогоплательщика в праве представить по истечении 180-дневного срока полный пакет документов для подтверждения экспортной операции, а напротив, в случае, если такие документы будут собраны и представлены в инспекцию, гарантирует ему возмещение уплаченного налога в порядке, предусмотренном статьей 176 Кодекса.

Поскольку документальное подтверждение налогоплательщиком экспортной операции по истечении 180 дней неизбежно влечет за собой право на применение налоговой ставки 0 процентов, прекращают действовать условия, при которых возможно привлечение его к ответственности на основании ст. 122 Кодекса за неуплату налога в связи с невыполнением требований абзаца второго п. 9 ст. 167 Кодекса.

Поскольку налогоплательщиком выполнены условия, подтверждающие обоснованность применения налоговой ставки 0 процентов, суд считает, что оснований для привлечения общества к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 122 Кодекса, в данном случае не имеется.

Кроме того, суд округа считает необходимым отметить, что согласно ст. 106 Кодекса налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое Налоговым кодексом Российской Федерации установлена ответственность. Применяя ответственность, предусмотренную п. 1 ст. 122 Кодекса, налоговый орган должен доказать факт неуплаты налога, а также выяснить, в результате каких неправомερных виновных действий (бездействия) налогоплательщика допущена эта неуплата. Обосновывая наличие вины налогоплательщика, в решении инспекция ссылается лишь на факт неуплаты налога. Из приведенных в оспариваемом решении обстоятельств не усматривается, какие виновные неправомερные действия (бездействие) налогоплательщика повлекли неуплату НДС.

С учетом изложенного обжалуемые судебные акты подлежат отмене в части привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности по п. 1 ст. 122 Кодекса.

Привлечение к ответственности по ст. 122 НК РФ также невозможно и в обратном случае, когда экспорт не подтвержден, но НДС уплачен по истечении 180 дней.

Для более дельного рассмотрения данного вопроса обратимся к Постановлению Арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.06.2016 N Ф07-3786/2016 по делу N А13-12065/2015, согласно которому требование о признании недействительным решения налогового органа, где закреплено, что общество, уплатившее недостающую сумму НДС после представления в налоговый орган уточненной налоговой декларации, привлечено к ответственности по ст. 122 НК РФ удовлетворено. Поскольку общество в установленный законом срок по истечении 180 дней со дня проставления на перевозочных документах отметки таможенных органов, свидетельствующих о помещении товаров под таможенную процедуру экспорта, не собрав пакет документов, подтверждающих "нулевую" ставку НДС, самостоятельно исчислило к уплате НДС.

Суды, оценив представленные в дело доказательства, установили, что подача уточненной декларации, в отношении которой налоговым органом проведена камеральная проверка, была обусловлена самостоятельным исполнением налогоплательщиком обязанностей, предусмотренных пунктом 9 статьи 165 НК РФ. Общество в установленный законом срок по истечении 180 дней со дня проставления на перевозочных документах отметки таможенных органов, свидетельствующих о помещении товаров под таможенную процедуру экспорта, не собрав пакет документов, подтверждающих "нулевую" ставку НДС, самостоятельно исчислило к уплате НДС.

Суды, исследовав СМР, таможенные декларации, в отношении которых была подана уточненная декларация, обоснованно указали, что

Общество не было обязано включать их в налоговую базу при подаче первичной налоговой декларации, следовательно, не имеется условий для наступления ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ. Данное обстоятельство налоговым органом документально не опровергнуто.

Учтя изложенное, суды правомерно признали оспариваемое решение Инспекции недействительным, поскольку фактические обстоятельства, имеющие значение для дела, установлены судами на основании полного, всестороннего и объективного исследования имеющихся в деле доказательств с учетом всех доводов и возражений участвующих в деле лиц, а выводы судов основаны на правильном применении норм материального и процессуального права, у суда кассационной инстанции отсутствуют основания для отмены либо изменения обжалуемых судебных актов и удовлетворения жалобы.

Вопросы соотношения ст.

Еще одним интересным аспектом при изучении вопросов о привлечении налогоплательщиков к налоговой ответственности за неуплату НДС является правомерность применения ст. 122 НК РФ при одновременном привлечении к ответственности по ст. 126 НК РФ за не предоставление документов в налоговый орган по требованию.

При анализе судебной практики Арбитражного суда Иркутской области и других арбитражных судов Восточно-Сибирского округа и практики иных округов было установлено, что существуют две позиции по данному вопросу.

Согласно одной из них - непредставление документов по требованию влечет ответственность как по статье 126, так и по статье 122 НК РФ. Довод налогоплательщика о достаточности привлечения его к ответственности по статье 126 НК РФ не принимается. Остается без внимания и довод о недоказанности налоговым органом факта неуплаты (неполной уплаты) НДС, так как первичные документы, позволившие бы сделать вывод о

неправомерном применении налоговых вычетов, налоговым органом даже не исследовались.

Налогоплательщик обратился в суд с заявлением о признании недействительным решения налогового органа. Определением суда принят отказ от части требований, производство по делу в части оспаривания решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, предусмотренной статьи 126 НК РФ, прекращено. Налоговый орган обратился к налогоплательщику со встречным требованием о взыскании налоговых санкций. Решением суда в удовлетворении заявленных требований отказано. Встречные требования удовлетворены частично. В апелляционной инстанции дело не рассматривалось. Налогоплательщик обратился с кассационной жалобой, в которой просит отменить решение суда первой инстанции, направить дело на новое рассмотрение, ссылаясь на то, что непредставление документов – это самостоятельный состав правонарушения, предусмотренный частью 1 статьи 126 НК РФ, привлечение по пункту 1 статьи 122 НК РФ в этом случае неправомерно. Суд кассационной инстанции признал решение суда первой инстанции об отказе в удовлетворении требований налогоплательщика и удовлетворении встречного заявления налогового органа законными обоснованным, оснований для удовлетворения кассационной жалобы не усмотрел. Как следует из материалов дела, при проведении проверки налоговым органом в адрес налогоплательщика направлено требование о представлении документов, подтверждающих правомерность применения вычетов по НДС, которое налогоплательщиком не было исполнено. В связи с этим, налоговый орган не признал обоснованным предъявление к вычету сумм НДС по представленной декларации и привлек налогоплательщика к ответственности за непредставление документов по пункту 1 статьи 126 НК РФ и за неуплату налога по пункту 1 статьи 122 НК РФ. Суд первой инстанции, признавая решение налогового органа законным, правомерно исходил из того, что материалами дела подтверждается факт неисполнения

налогоплательщиком требований статьи 172 НК РФ в обоснование заявленного вычета по НДС. Довод о том, что за рассматриваемое правонарушение налогоплательщику же привлечен к ответственности за непредставление документов по статье 126 НКРФ, судом кассационной инстанции не принят, так как в силу статьей 65 АПКРФ, статей 171, 172 НКРФ бремя доказывания права на получение налоговых вычетов лежит на налогоплательщике. В связи с изложенным суд кассационной инстанции пришел к выводу: налогоплательщиком не доказано, что при рассмотрении материалов камеральной проверки право на налоговый вычет было им подтверждено, поэтому налоговый орган обоснованно доначислил налоги и предъявил штрафные санкции по статье 122 НКРФ. Данный правовой подход отражен и в постановлении Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.11.2016 по делу №А58-8333/2015-Ф02-6403/06-С1.

Согласно другой позиции сам по себе факт не представления налогоплательщиком истребованных налоговым органом документов не является доказательством неправомерного предъявления сумм НДС к вычету и не может служить основанием для наложения штрафа по пункту 1 статьи 122 НК РФ. В силу прямого указания пункта 2 статьи 93 НК РФ невыполнение требования налогового органа образует правонарушение, предусмотренное статьей 126 НК РФ. По статье 122 НК РФ налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности. Налоговый орган обратился в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика налоговых санкций по пункту 1 статьи 122 НК РФ. Решением суда первой инстанции в удовлетворении требований отказано. В апелляционной инстанции дело не рассматривалось. Суд кассационной инстанции, решение суда первой инстанции оставил без изменения, в связи со следующими обстоятельствами. Основанием принятия налоговым органом решения послужил факт непредставления налогоплательщиком документов по требованию, и не подтверждение в связи с этим заявленного налогового

вычета по НДС. Судом установлено, что в материалах дела отсутствуют доказательства получения налогоплательщиком требования о предоставлении документов, следовательно, отсутствует вина в их непредставлении. Привлекая налогоплательщика к налоговой ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ, налоговый орган необоснованно исходил из установленного налогового правонарушения, выразившегося в неправомерном заявлении налоговых вычетов, не подтвержденных документально. Исходя из изложенных норм права, непредставление документов по письменному требованию не является основанием для привлечения к налоговой ответственности, предусмотренной пунктом 1 статьи 122 НК РФ, поскольку в силу прямого указания пункта 2 статьи 93 НК РФ невыполнение требования налогового органа образует состав правонарушения, предусмотренного статьей 126 НК РФ. Поскольку, как установлено судом и подтверждается материалами дела, налоговым органом необоснованность применения налоговых вычетов по НДС не была доказана, оснований для взыскания налоговых санкций не имелось. Данная правовая позиция поддержана в постановлениях Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.02.2017 по делу NoA45-14863/2016-52/368, от 01.11.2016 по делу NoA27-8390/06-6, от 23.10.2016 по делу NoA27-6820/2016-6.

Таким образом, привлечение налогоплательщика к ответственности по пункту 1 статьи 122 НК РФ при непредставлении документов по требованию налогового органа должно рассматриваться, исходя из того, доказано или нет неправомерное применение налоговых вычетов.

Вопросы о привлечении к уголовной ответственности за неуплату

Уголовная ответственность за неуплату налогов, в частности налога на добавленную стоимость, установлена ст. 198 и ст.199 УК РФ. Составы преступлений, заключаются в неуплате НДС в крупном или особо крупном размере в связи с непредставлением индивидуальным предпринимателем или организацией (плательщиками НДС) налоговой декларации или иных

документов, либо с включением в них ложной информации. По данным Верховного суда, по указанным статьям в первом полугодии 2018 года осуждено 273 человека. Еще у 117 дела прекращены в связи с истечением срока давности.

Уголовную ответственность следует отличать от также предусмотренных налоговой и административной, которые были рассмотрены ранее. Для того, чтобы понять при каких обстоятельствах налогоплательщик может быть привлечен именно к уголовной ответственности за неуплату налога и с какими проблемами приходится сталкиваться на практике, необходимо рассмотреть отличия между этими мерами ответственности.

И налоговый, и уголовный кодексы предусматривают ответственность, связанную с фактическим не поступлением сумм налогов в бюджет. Однако наличие недоимок достаточно для привлечения организации к налоговой ответственности, а вот для наступления уголовной задолженность перед бюджетом только повод начать расследование, но далеко не всегда основание для ее наступления.¹

Во - первых, Налоговый кодекс РФ различия между налогоплательщиками не делает. Если будет установлена недоимка по результатам проверки организации, то именно ей и будут предъявлены экономические санкции по статьям НК РФ. При этом кто именно из сотрудников виновен в ошибках, обнаруженных в учете, в занижении налоговой базы или неуплате налога, значения не имеет.

Для уголовного дела наличие конкретного лица просто необходимо, поскольку организации уголовной ответственности не подлежат, и наказание за неуплату НДС в бюджет может нести только конкретное физическое лицо, по вине которого произошла недоимка. В случае

¹ Захарьин В. Р. Налоги и налогообложение: учебное пособие. Москва: ИД ФОРУМ ИНФРА-М, – 2017. – С. 189.

отсутствия такого лица дело закрывается. Субъектом может быть руководитель организации - налогоплательщика, главный бухгалтер, или лицо, в обязанности которого входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий, лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера.

Анализ судебной практики по уголовным делам, связанным с налоговыми преступлениями, свидетельствует о том, что чаще всего, фигурантами таких дел становятся именно руководители компаний. Если же к уголовной ответственности также привлекается и главный бухгалтер, то данный факт только усугубляет ситуацию, поскольку за совершение налогового преступления группой лиц по предварительному сговору, предусмотрены более строгие санкции.

Однако, далеко не всегда, даже если будет установлено, что недоимка перед бюджетом появилась в результате виновных действий – занижения налоговой базы, не сдачи декларации, то совсем не обязательно, что именно главбух или директор будут признаны виновными.¹ В статье 28 Уголовного кодекса РФ сказано, что в деянии нет вины, если человек не осознавал и не мог осознавать опасность своих действий, либо не предвидел и не мог предвидеть опасных последствий. Применительно к налоговым преступлениям означает, что директор и главный бухгалтер могли не осознавать и не догадываться в момент подписания декларации о наличии ложных сведений в ней, которые в дальнейшем привели к сокрытию налогов. Это означает, что подпись на декларации по НДС автоматически не делает человека виновным и главным ответственным за налоговое преступление. Подтверждает такой подход к проблеме и ВАС РФ: любое

¹ Чернышов Д.А Соотношение понятий «налоговое преступление» и «налоговое правонарушение». Студенческий форум. – 2018. – № 47. – С. 78.

должностное лицо, подписавшее декларацию, может и не иметь вины в том, что бюджет недополучил налоги с организации (Постановление Пленума ВАС РФ от 28 декабря 2006 г. № 64).

Также, для привлечения к уголовной ответственности, большое значение имеет умысел. Если по результатам налоговой проверки у компании обнаружат недоимки перед бюджетом, то налоговые органы непременно оштрафуют организацию согласно Налоговому кодексу РФ. При этом абсолютно не важно, умышленно организация уклонялась от уплаты налогов или недоимка появилась вследствие непредумышленной ошибки.

В уголовном праве дело обстоит иначе. В нем предусмотрено две формы вины: умышленная и по неосторожности.

Если недоимка возникла по неосторожности, то действие лица, которое привело к образованию задолженности перед бюджетом, не будет считаться налоговым преступлением. Преступными будут считаться только те действия, которые совершены сотрудниками компании умышленно. Так, руководитель главный бухгалтер должны преднамеренно внести в декларацию заведомо ложные сведения, уменьшающие налог. И только тогда их можно будет привлечь к уголовной ответственности.

Отсутствие умысла легко проследить на следующем примере. Очень часто налоговые службы обвиняют компании в недостаточной осмотрительности при выборе контрагентов. Если при проверке инспектор обнаружит, что поставщик компании имеет признаки «однодневки», то он немедленно снимет соответствующие расходы и вычеты, а также накажет компанию за грубые нарушения учета и за неуплату налога по статьям 120 и 122 Налогового кодекса РФ. Вместе с тем привлечь руководителя или главного бухгалтера к уголовной ответственности будет не так просто, даже если общая сумма недоимки по результатам проверки существенно превысит 500 000 рублей. Для этого следователям придется доказать, что должностные лица были в курсе, что имеют дело с «однодневками», и

намеренно использовали их для снижения налогов. Только в таком случае избежать уголовной ответственности не удастся.

Если директор и главный бухгалтер докажут, что вели учет в твердой уверенности, что все документы у них в порядке, а контрагенты вполне добросовестные налогоплательщики, то уголовного наказания не последует. Да, возможно имело место заблуждение, есть вина, но умысел в их действиях отсутствовал. А раз так, то состава уголовного преступления нет и ответственности, предусмотренной в Уголовном кодексе РФ, не последует.

Также необходимо отметить, что по налоговым преступлениям действует особый порядок возбуждения уголовных дел, отличный порядка от возбуждения дел по иным экономическим составам УК РФ. С конца 2014 г. следователям возвращено право возбуждать уголовные дела о неуплате налогов, вне зависимости от факта проведения налоговой проверки и ее результатов. Теперь материалы выездной налоговой проверки перестали быть единственным поводом для возбуждения ст 199 УК ст 199.1 УК ст 198 УК РФ.

Факты нарушения налогового законодательства, выявленные в ходе расследования других уголовных дел, заявления и сообщения о преступлении, постановления прокурора так являются распространенным поводом для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении.

Сейчас распространены уголовные дела по уклонению от уплаты налогов, поводом для возбуждения которых послужили расследования других преступлений, таких обналачивание (ст. 172 УК РФ Незаконная банковская деятельность) или вывод денежных средств за рубеж (ст. 193 УК РФ Уклонение от исполнения обязанностей по репатриации денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации и ст. 193.1 УК РФ Совершение валютных операций по переводу денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации на счета нерезидентов с использованием подложных документов). Ранее

возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям было возможно только на основании фактов, покрытых периодом налоговой проверки – трехлетним периодом. Теперь следователь ограничен только сроками исковой давности. Срок давности привлечения к уголовной ответственности в зависимости от состава налогового преступления могут составлять два года (для небольшой тяжести) или шесть лет (для средней тяжести).

Не смотря на то, что инициатором уголовного дела не всегда выступает ФНС. Налоговая инспекция в процессе возбуждения уголовного дела все же участвует. Обновленная ст. 144 УПК РФ предусматривает следующий порядок: получив от органов дознания сообщение о налоговом преступлении следователь (если нет оснований для отказа в возбуждении уголовного дела) в течение трех суток обращается в вышестоящий налоговый орган по отношению к той инспекции, в которой состоит на учете налогоплательщик.

В налоговый орган следователь направляет обосновывающие документы и предварительный расчет предполагаемой суммы недоимки по налогам. Получив запрос, налоговый орган должен в течение 15 суток направить в ответ свое заключение.

Законом предусмотрено три опции ответов налоговой инспекции: направление заключения, подтверждающее нарушение законодательство, если проверка за спорный период уже проводилась, проинформировать о проводимой налоговой проверке, по результатам которой, решение не принято или еще не вступило в силу, проинформировать об отсутствие сведений о нарушении, если обстоятельства не исследовались при проведении проверки.

Оценив ответ налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении, следователь принимает решение о возбуждении уголовного дела или об отказе в этом. В случае если налоговый орган не уложился в отведенный 15-дневный срок, решение принимается без учета их мнения, более того закон позволяет возбудить

дело и до получения из налогового органа ответа при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

На практике, данная формулировка позволяет следователю возбуждать уголовное дело через несколько дней после получения сообщения о преступлении или выявления признаков уклонения от уплаты налогов в рамках расследования иных дел и не дожидаться ответа МИФНС. (п. 7 -9 ФЗ от 22.10.2014 № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации»).

Что касается порядка инициирования налоговым органом возбуждения уголовного дела, то в соответствии со ст. 32 НК РФ и ст. 140 УК РФ, ФНС обязано направить материалы в правоохранительные органы, только после вступления решения о доначислении налогов в законную силу и невыполнении налогоплательщиком требования ФНС об уплате недоимок, пеней и штрафов в установленные НК РФ сроки.

Однако, на практике если речь о крупном размере, то ФНС направляет материалы в следственные органы непосредственно после вынесения решения о привлечении к ответственности, не дожидаясь окончания процесса обжалования.¹ Чаще всего в таком случае следственный комитет проводит доследственную проверку и выносит формальный отказ в возбуждении уголовного дела, который отменяет прокуратура. Это дает возможность следственным органам готовить материал к возбуждению до решения суда по налоговому спору, неоднократно отказывая в возбуждении дела, а потом проводя дополнительную проверку

¹ Авдеев А.А Уголовная ответственность за налоговые правонарушения. Наука в исследованиях молодежи. – 2016. – № 16 – С. 4.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рассмотрев налоговые правонарушения и характер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, проанализировав общие положения об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, отдельные виды правонарушений, предусмотренных Налоговым Кодексом Российской Федерации в отношении НДС, а так же возможность привлечения к ответственности за нарушение законодательства можно сделать следующий вывод.

На современном этапе Налоговое законодательство Российской Федерации все еще находится в стадии формирования, в том числе нормы регулирующие ответственность за нарушение законодательства, в частности не уплату НДС. Объясняется это тем, что сфера налоговых правоотношений является одной из самых динамичных. Экономическая деятельность включает в себя огромное разнообразие ситуаций, каждая из которых, требует своего подхода, и вместе с тем должна рассматриваться в строгом соответствии законом.

В настоящее время бесспорным является то, что меры налоговой, уголовной ответственности применяются параллельно, применение одних не исключает возможности применения других.

В связи с этим одним из самых актуальных моментов, связанных законотворческой деятельностью, в части установления норм об ответственности за неуплату налогов, является формирование унифицированных и в то же время универсальных норм налогового права, позволяющих различать все вопросы в строгом соответствии с законодательством, не допуская при этом разночтения и толкования норм, чтобы избежать на практике проблем применения мер ответственности к налогоплательщикам за неуплату НДС, приведенных в данной работе.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

Нормативные и правоприменительные акты

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях [Электронный ресурс]: Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 N 195-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>
2. Конституция Российской Федерации [Электронный ресурс]: Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>
3. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 года N 146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>
4. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Налоговый кодекс Российской Федерации часть вторая от 5 августа 2000 года N 117-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>
5. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) [Электронный ресурс]: Письмо ФНС РФ от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>
6. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>
7. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Постановление Пленума ВАС от 30.05.2014 № 33 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

8. О порядке определения выручки для целей применения статьи 145 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Письмо Минфина от 12 мая 2014 г. N ГД-4-3/8911@ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

9. О правовой природе налоговых ставок и льгот [Электронный ресурс]: Письмо Минфина от 19.01.2018 № 03-02-07/1/2721 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

10. О применении норм Федерального закона от 18.07.2017 N 163-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Письмо МНС РФ от 16 августа 2017 г. N СА-4-7/16152@ // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

11. О налоге на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Закон РФ от 06.12.1991 N 1992-1 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

12. О согласовании позиции по вопросам, касающимся определения момента определения налоговой базы по налогу на добавленную стоимость [Электронный ресурс]: Письмо Минфина от 06.10.2015 N 03-07-15/57115 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

13. Об инновационном центре Сколково [Электронный ресурс]: Закон РФ от 28.09.2010 N 244-ФЗ // агент СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

14. Об ответственности за нарушения налогового законодательства [Электронный ресурс]: Письмо МНС РФ от 28.09.2001 №ШС-6-14/734 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

15. Об утверждении формы налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость, порядка ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость в электронной форме [Электронный ресурс]: Приказ ФНС России от 29.10.2014 N ММВ-7-3/558@ (ред. от 28.12.2018) // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

16. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 N 71 // СПС «КонсультантПлюс». – URL: <http://www.consultant.ru>

Материалы судебной практики

17. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 29.11.2016 по делу NoA58-8333/2015-Ф02-6403/06-С1 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

18. Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 07.09.2017 N Ф09-4701/17 по делу N A60-53398/2016 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

19. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 21.02.2017 по делу NoA45-14863/2016-52/368 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

20. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 01.11.2016 по делу NoA27-8390/16-6 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

21. Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 23.10.2016 по делу NoA27-6820/2016-6 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

22. Кассационное определение верховного суда № 9-О11-59СП от 06.12.2011 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

23. Постановление Президиума ВАС РФ от 11.11.2008 N 6031/08 по делу N A08-1393/06-13 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

24. Определение ВС РФ от 04.02.2016 № 306-КГ15-15782 по делу № А72-12081/14 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

25. Кассационное определение верховного суда 10.03.2016 № 571-О. [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

26. Постановление АС СЗО от 31.03.2016 по делу № А05-6739/2015 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

27. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 02.12.2016 N Ф05-18428/2016 по делу N А40-75563/2016 [Электронный ресурс] // Судебные и нормативные акты РФ. – URL: <https://sudact.ru>

Научная литература

28. Авдеев, А.А Уголовная ответственность за налоговые правонарушения / А.А Авдеев // Наука в исследованиях молодежи. – 2016. – № 16 – с. 3 – 4.

29. Алимирзоева, М.Г. Современные тенденции и проблемы развития российской налоговой системы / М.Г. Алимирзоева // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 7. – С. 563 – 573.

30. Берг, О.Н. Налоговые вычеты по НДС: актуальные вопросы и спорные ситуации. / О.Н. Берг // Русфинансы. – 2015. – № 8 – с. 27 – 29.

31. Ваймер, Е.В Теоритическая модель «причина и следствие»: налоговое правонарушение и налоговая ответственность / Е.В. Ваймер // Алтайский юридический вестник. – 2017. – № 4. – с. 69 – 74.

32. Волкова, А.В Налоговые правонарушения и ответственность налогоплательщиков / А.В. Волкова // Молодой ученый. – 2016. – № 16 – с. 211 – 213.

33. Меликсетян, М.Л. Становление и развитие налога на добавленную стоимость / М.Л. Меликсетян, Т.Б. Светличная // Проблемы науки. – 2017. – № 9 – с. 69 – 70.

34. Мирзоев, Ю.С Штраф по статье 122 НК РФ как мера ответственности за излишне возмещенный налог / Ю.С. Мирзоев // Налоговед. – 2017. – № 8 – с. 27 – 32.

35. Саркисян, А.Н Правовые проблемы борьбы с налоговыми правонарушениями / А.Н Саркисян // Фундаментальные проблемы науки. – 2015. – № 19 – с.38 – 41.

36. Семенихин, В.В. Условия применения льгот по НДС / В.В. Семенихин // Налоговый вестник. – 2017. – № 8 – с. 32 – 33.

37. Тынянский, Д.В Налоговые правонарушения: проблемы правового регулирования / Д.В. Тынянский // Проблемы современной науки и образования. – 2017. – № 83 – с. 87 – 89.

38. Чернышов, Д.А Соотношение понятий «налоговое преступление» и «налоговое правонарушение» / Д.А. Чернышов // Студенческий форум. – 2018. – № 47. – с. 76 – 80.

39. Шарипова, Л.Э Налоговый контроль как способ борьбы с налоговыми правонарушениями / Л.Э. Шарипова // Студенческий форум. – 2018. – № 26. – с. 78 – 80.

Учебная литература

40. Акимова, Н.Н. Налог на добавленную стоимость: учебное пособие / Н.Н. Акимова, А.М. Гринкевич. – Томск: Издательский дом Томского государственного университета, 2016. – 199 с.

41. Базилевич, О.И. Налоги и налогообложение. Практикум: учебное пособие / О.И. Базилевич, А.З. Дадашев. – Москва: Вузовский учебник, ИНФРА-М, 2013. – 285 с.

42. Богданова, Е.П. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебник / Е.П.Богданова. – Москва: Московская Финансово – Промышленная Академия, 2014. – 432 с.
43. Борьян, Ю.Б. Налоговые правонарушения и ответственность: учебное пособие / Ю.Б. Борьян. – Москва: Экономика, 2015. – 205 с.
44. Гончаренко, Л.И. Налоги и налоговая система Российской Федерации: учебник и практикум для академического бакалавриата / Л. И. Гончаренко. – Москва: Издательство Юрайт, 2015. – 541 с.
45. Дадашев, А.З. Налоги и налогообложение в Российской Федерации: учебное пособие / А.З. Дадашев. – Москва: Вузовский учебник НИЦ Инфра-М, 2013. – 240 с.
46. Захарьин, В. Р. Налоги и налогообложение: учебное пособие. - 2-е изд., перераб. и доп./ В.Р. Захарьин. – Москва: ИД ФОРУМ ИНФРА-М, – 2017 . – 320 с.
47. Клейменова, М.О. Налоговое право: учебное пособие. /М.О. Клейменовва. – Москва: Московский финансово - промышленный университет Синергия, 2013. – 246 с.
48. Козырин, А.Н. Введение в российское налоговое право: учебное пособие / А.Н.Козырин. – Москва:Институт публично-правовых исследований, 2014. – 304 с.
49. Кондраков, Н.П. Налоги и налогообложение в схемах и таблицах: учебное пособие / Н.П. Кондраков, И.Н. Кондраков. – Москва: Проспект, 2016. – 592 с.
50. Латышев, В. И. Налоговые правонарушения. Поиск и выявление: монография / В.И. Латышев. – Москва: Финансы и статистика, 2018. – 196 с.
51. Лыкова, Л.Н. Налоги и налогообложение: учебник и практикум для СПО / Л.Н. Лыкова. – Люберцы: Юрайт, 2015. – 353 с.
52. Малис, Н,И. Налоговая политика государства: учебник и практикум для академического бакалавриата / Н.И. Малис. – Москва: Издательство Юрайт, 2015. – 388 с.

53. Мешкова, Д.А. Налогообложение организаций в Российской Федерации: учебник для бакалавров / Д.А. Мешкова, Ю.А. Топчи. – Москва: Дашков и К, 2016. – 160 с.
54. Оканова, Т.Н. Налогообложение коммерческой деятельности: учебное пособие / Т.Н. Оканова. – Москва: ЮНИТИ, 2014. — 287 с.
55. Ордынская, Е. В. Организация и методика проведения налоговых проверок: учебник и практикум для СПО / Е. В. Ордынская. – Москва: Издательство Юрайт, 2015. – 406 с.
56. Пансков, В. Г. Налоги и налогообложение. Практикум: учебное пособие для вузов / В.Г. Пансков. – Москва: Издательство Юрайт, 2015 – 319 с.
57. Парыгина, В. А. Налоговое право: учебник / В.А. Парыгина. – Москва, 2018. – 576 с.
58. Пепеляев, С.Г. Налоговое право: учебник для вузов / С.Г. Пепеляев. – Москва: Альпина Публишер, 2015. – 796 с.
59. Тедеев, А.А. Налоговое право России: учебник академического бакалавриата / А.А.Тедеев. – Москва: Юрайт, 2015. – 289 с.
60. Титов, А.С. Налоговое администрирование и контроль. Проблемы законодательного закрепления правоприменения / А.С. Титов. – Москва: ВК, 2018. – 218 с.
61. Тихомиров, М. Ю. Налоговые споры. Судебная практика и образцы документов / М.Ю. Тихомиров. – Москва: Издание Тихомирова М. Ю. 2016. – 366 с.
62. Тютин, Д.В. Налоговый контроль, ответственность и защита прав налогоплательщиков: монография / Д.В.Тютин – Москва: Конктракт, 2014. – 216 с.
63. Черник, Д. Г. Теория и история налогообложения: учебник для академического бакалавриата / Д.Г. Черник, Ю.Д. Шмелев. – Москва: Юрайт, 2016. – 364 с.

64. Шишкин, Р.Н. Правовое регулирование налога на добавленную стоимость; учебное пособие / Р.Н. Шишкин. – Москва: Юриспруденция, 2012. – 128 с.


Федеральное государственное автономное
образовательное учреждение
высшего образования
«СИБИРСКИЙ ФЕДЕРАЛЬНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Юридический институт

Кафедра предпринимательского, конкурентного и финансового права

УТВЕРЖДАЮ

И.о. зав. кафедрой

 И.В. Шишко
(подпись) (инициалы, фамилия)

« 04 » июля 2019 г.

БАКАЛАВРСКАЯ РАБОТА

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ ПРИВЛЕЧЕНИЯ
НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ
ЗА НЕУПЛАТУ НДС**

40.03.01 Юриспруденция

Научный руководитель



подпись, дата

доцент, канд. юрид. наук

должность, ученая степень

Е.С.Ефремова

инициалы, фамилия

Выпускник

 03.07.19

подпись, дата

ЗЮЮ15-02УВГ

группа

М.В.Шипилова

инициалы, фамилия

Красноярск 2019