**Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности**

Налоговая обязанность представляет одну из важнейших категорий налогового права, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений.

**Налоговая обязанность** – определенная часть налоговых обязанностей, реализация конституционной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов.

Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т. д.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога и сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы – требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Налоговое законодательство связывает обязанность уплаты налога с моментом возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора. Фактически, налоговая обязанность устанавливается по каждому виду налога, поскольку для каждого налога или сбора момент возникновения обязанности по уплате налога и сроки ее реализации определяется по-разному.

**Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:**

– с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

– с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;

– со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, т. е. гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение шести месяцев.

Задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

– с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Кроме названных обстоятельств самостоятельными юридическими фактами, на основании которых прекращается налоговая обязанность, являются: списание безнадежных долгов по налогам и сборам в порядке ст. 59 НК РФ, уплата налога за налогоплательщика его поручителем в порядке ст. 74 НК РФ.

**Исполнение налоговой обязанности**

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке.

Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

– юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;

– юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

**Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности**

**Способы исполнения налоговой обязанности –**совокупность мер правового воздействия, которые обеспечивают исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

НК РФ содержит исчерпывающий перечень рассматриваемых способов:

– залог имущества;

– поручительство;

– пени;

– приостановление операций по счетам в банке;

– наложение ареста на имущество налогоплательщика.

**Залог имущества.**Сущность залога заключается в предоставлении кредитору-залогодержателю права на приоритетное (за некоторым исключением, установленным законом) удовлетворение своего требования за счет заложенного имущества.

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ.

**Поручительство**. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Поручительство оформляется в соответствии с ГК РФ договором между налоговым органом и поручителем.

Поручителем вправе выступать юридическое илифизическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

**Пеня.**Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

**Приостановление операций по счетам**налогоплательщика-организации, налогового агента – организации, плательщика сбора – организации или налогоплательщика – индивидуального предпринимателя. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога.

**Арест имущества**. Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

**Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм – налогов, сборов или пени**

Иногда налогоплательщик исполняет свою обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим законодательством. Переплата налогов, сборов или пени может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставки рефинансирования Центрального банка РФ, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом, и т. д.

Относительно переплаты обязательных платежей налоговое законодательство предусматривает два варианта восстановления имущественных прав налогоплательщика: зачет т возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

Согласно НК РФ возврат излишне уплаченного налога производится по письменному заявлению налогоплательщика, которое может быть подано им в течение трех лет со дня уплаты суммы излишне уплаченного налога. Решение о возврате налоговый орган должен принять в течение двух недель после получения такого заявления.

В соответствии с 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога может быть:

– зачтена в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам;

– зачтена в счет погашения недоимки по другим налогам;

– возвращена налогоплательщику.

Таким образом, НК РФ четко устанавливает очередность действий налоговых органов в этом случае. В первую очередь должна быть погашена недоимка по другим налогам, сборам и пеням. Только после этого налоговый орган может вернуть налог или зачесть его в счет будущих платежей. Причем налогоплательщик сам выбирает удобный ему вариант – возврат или зачет.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено НК РФ.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте РФ.

Налоги, которые были излишне взысканы налоговыми органами, должны быть возвращены или зачтены в счет будущих платежей.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления, а судом – в порядке искового судопроизводства.

Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, а исковое заявление в суд – в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы.

**Изменение срока уплаты налога, сбора или пени**

Изменением срока уплаты налога и сбора (гл. 9 НК РФ) признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в **форме:**

– отсрочки;

– рассрочки;

– налогового кредита;

– инвестиционного налогового кредита.

**Отсрочка** по уплате налога – изменение срока исполнения налоговой обязанности с единовременным погашением налогоплательщиком суммы задолженности.

**Рассрочка** по уплате налога – предоставление налогоплательщику возможности изменить срок исполнения налоговой обязанности с последующей поэтапной уплатой суммы задолженности. Погашение налоговой задолженности посредством рассрочки платежа осуществляется частями с установленной периодичностью, но в любом случае срок погашения последней суммы части налога не должен превышать шести месяцев.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

– причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

– задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

– угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

– если имущественное положениефизического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

– если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носитсезонный характер;

– основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, устанавливаются Таможенным кодексом РФ.

**Налоговый кредит**предоставляет собой изменение срока уплаты на срок от трех месяцев до одного года.

Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения.

Договор о налоговом кредите должен предусматривать сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Копия договора о налоговом кредите представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

**Инвестиционный налоговый кредит–**порядок изменения исполнения налоговой обязанности организации. Данный кредит предоставляется на срок от одного года до пяти лет и дает возможность уменьшения платежей по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам.

# Бухгалтерский и налоговый учет в системе налога

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

**Налоговый учет** – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК РФ.

В случае, если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Бухгалтерский учет регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденное приказом Минфина РФ от 19 ноября2002 г. № 114н.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

В случае, если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Подтверждением данных налогового учета являются:

– первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);

– аналитические регистры налогового учета;

– расчет налоговой базы.

Формы аналитических регистров налогового учета для определения налоговой базы, являющиеся документами для налогового учета, в обязательном порядке должны содержать следующие реквизиты:

– наименование регистра;

– период (дату) составления;

– измерители операции в натуральном (если это возможно) и в денежном выражении;

– наименование хозяйственных операций;

– подпись (расшифровку подписи) лица, ответственного за составление указанных регистров.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

# Налоговая декларация

**Налоговая декларация** представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя. Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация представляется с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые **дополнения и изменения** в налоговую декларацию.

Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления.

Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если же заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок и неточностей, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Также может возникнуть и уголовная ответственность – в ст.198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» определено, что уклонение от уплаты налога (сбора) может быть осуществлено в случае:

– непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;

– включения в налоговую декларацию или названные документы заведомо ложных сведений.

# Налоговая тайна

**Налоговую тайну** составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

– разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

– об идентификационном номере налогоплательщика;

– о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

– предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является РФ, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

Налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

**Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений**

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

Понятие налогового правонарушения включает ряд составляющих. Это прежде всего виновно совершенное деяние. Так, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

НК РФ содержит исчерпывающий перечень видов противоправных налоговых правонарушений (гл. 16 НК РФ). Закрепленное в НК РФ понятие вины не исключает применения налоговой санкции за совершение по неосторожности налогового правонарушения, 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.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (ст.110 НК РФ).

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

– о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

– об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

– о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

**Субъекты налогового правонарушения**

Законодательство, устанавливая ответственность за налоговые преступления, не связывает понятие должностного лица с формальным занятием должности. Должностным признается лицо, фактически реализующее полномочия властного характера в процессе руководства порученным участком или подчиненными работниками.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так им и не обладающие могут быть привлечены только при наличии определенных условий – достижения установленного законом возраста и вменяемости.

Как законодательство об административных нарушениях, так и уголовное законодательство предусматривают, что лицо может быть привлечено к ответственности с 16-летнего возраста.

С такой позицией трудно согласиться. К ответственности может привлекаться только лицо, способное в силу возраста осознавать противоправность своих поступков. Налоговое законодательство довольно сложно для понимания. Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, т. е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих поступков, руководить ими.

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

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

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

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

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

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

**Налоговые правонарушения**

Противоправное поведение имеет две формы – действие и бездействие, которые обобщенно называют деянием.

Нарушения норм налогового законодательства могут совершаться как действием лица, так и его бездействием. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, уклонение от постановки на учет, непредставление налоговой декларации – примеры нарушений законодательных требований бездействием.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения может быть совершено действием (неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета) и бездействием (недокументирование и неотражение в учете хозяйственных операций).

Объективная сторона правонарушения характеризуется двумя группами признаков – обязательными и факультативными.

К обязательным признакам относятся: общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. Совокупность этих признаков – необходимое условие всестороннего описания наказуемого поведения.

Некоторые правонарушения влекут материальные последствия (причинение вреда здоровью, повреждение или уничтожение имущества и т. п.). Вредность материальных последствий является обязательным признаком таких правонарушений. Одни и те же действия могут признаваться или не признаваться правонарушением в зависимости от того, наступили ли определенные законом вредные последствия. Это так называемые материальные правонарушения.

Основные составы нарушений налогового законодательства связаны с невыполнением обязательства полностью и своевременно уплачивать налоги. В этом случае налицо вредные материальные последствия совершенных действий. Такие последствия обязательно наказуемы привлечением нарушителей к ответственности.

Например, ст. 122 НК РФ в качестве наказуемых деяний называет занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога, иные неправомерные действия. Статья указывает и на последствия этих действий – неуплату или неполную уплату налога. Причем занижение налоговой базы и неуплата налога не только должны фактически иметь место, но и быть связаны между собой. Если налогоплательщик занизил базу для исчисления налога на имущество, но это по каким-то причинам не привело к недоимке, и в то же время у него есть недоплата по налогу на прибыль, то, очевидно, причинной связи между деянием и последствиями нет. В такой ситуации нет единства признаков объективной стороны правонарушения, а значит, нет и самого нарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

Правонарушения могут быть и нематериальными (формальными). Иногда законодатель прямо не указывает на вредные последствия деяния. Например, согласно ст. 120 НК РФ наказуемым является грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. В статье не указываются вредные последствия, которые должны наступить в результате таких действий. Однако в данном случае вредным последствием является не реальный ущерб (в виде недоимки), а угроза, опасность вреда (создание затруднительных условий для проведения налогового контроля, предпосылок для неправильного исчисления налогов и т. п.). Иными словами, вредные последствия могут различаться по степени реализации вовне.

**Общее понятие и способы уклонения от уплаты налогов**

Среди основ уклонения от уплаты налогов можно выделить следующее:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом.

2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

3. Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

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

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

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