

SUBJECTS OF COMPOSITIONS OF TAX OFFENSES

Nabidollaeva M.N. (Russian Federation) Email: Nabidollaeva57@scientifictext.ru

*Nabidollaeva Maira Nabidullaevna - Undergraduate,
DIRECTION: JURISPRUDENCE 40.04.01,
MOSCOW UNIVERSITY OF FINANCE AND LAW, MOSCOW*

Abstract: *this article reveals questions about the subjects of the tax offense that have the value of the presence of tort budget, that is, the ability to bear tax liability for committing a tax offense. The article also reveals the general signs of the subject of tax offenses.*

The article analyzes the social essence of the subject, he is in society, receives the necessary information about legal norms, realizes them, develops a certain mental attitude towards them, which then finds its expression in its behavior: lawful or illegal.

The article analyzes the social essence of the subject, he is in society, receives the necessary information about legal norms, realizes them, develops a certain mental attitude towards them, which then finds its expression in its behavior: lawful or illegal.

The questions of the subject as the carrier of mental processes are disclosed, he must have the ability to be aware of social processes, to develop a mental attitude towards them, he must have free will.

Keywords: *subject, taxes, taxpayer, tax offense.*

СУБЪЕКТЫ СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

Набидоллаева М.Н. (Российская Федерация)

*Набидоллаева Майра Набидуллаевна - магистрант,
направление: юриспруденция 40.04.01,
Московский финансово-юридический университет, г. Москва*

Аннотация: *данная статья раскрывает вопросы о субъектах налогового правонарушения которые имеют значения наличия деликтоспособности, то есть способности нести налоговую ответственность за совершение налогового правонарушения. Также в статье выявлены общие признаки субъекта налоговых правонарушений.*

В статье анализируется социальная сущность субъекта, он находится в социуме, получает необходимую информацию о правовых нормах, осознает их, вырабатывает к ним определенное психическое отношение, которое затем находит свое выражение в его поведении: правомерном или противоправном.

Раскрыты вопросы субъекта как носителя психических процессов, он должен обладать способностью осознавать социальные процессы, вырабатывать к ним психическое отношение, у него должна быть свободная воля.

Ключевые слова: *субъект, налоги, налогоплательщик, налогового правонарушения.*

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

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

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

Таким образом, для характеристики субъекта налогового правонарушения имеет значение наличие деликтоспособности, то есть способности нести налоговую ответственность за совершение налогового правонарушения. Иными словами речь идет о вменяемости субъекта налогового правонарушения, несмотря на то, что Налоговый кодекс не оперирует понятиями «вменяемость» и «невменяемость».

Налоговый кодекс определяет ряд общих положений, касающихся характеристик субъекта налогового

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

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

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

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

Обратим внимание на последнюю законодательную формулировку. Из нее буквально следует, что сам налогоплательщик должен предоставить соответствующие документы, что противоречит п. 6 статьи 108 Налогового кодекса, в котором специально указано, что «обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица». Закон говорит об обязанности налоговых органов доказывать виновность, но умалчивает об обязанности доказывать невиновность субъекта, «но это не означает, что данная обязанность возлагается на налогоплательщика» [1]. Конституционный суд РФ в одном из своих определений указал на общеправовое значение презумпции невиновности, а также на обязанность компетентных органов доказывать не только виновность, но и невиновность субъекта⁸⁵. В связи с указанным выше, мы полагаем, что в этой части необходимо изменить формулировку статьи 111 Налогового кодекса. Указанную нами формулировку необходимо изменить в следующей редакции. «Указанные обстоятельства доказываются налоговыми органами посредством проведения экспертиз, показаний экспертов, свидетелей, истребованием документов, а также иными способами».

Более того, в настоящее время уже сложилась, на наш взгляд, порочная, противоречащая Конституции РФ, Налоговому кодексу РФ, решениям Конституционного суда практика, согласно которой налогоплательщик сам представляет документы, доказывающие его невиновность и невозможность исполнить налоговую обязанность [2]. В данной ситуации суть не в том, что суд не признал доводы налогоплательщика убедительными, а в том, что именно сам налогоплательщик занимался доказыванием своей невиновности.

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

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

Так в статье 21 Уголовного кодекса указано, что «не подлежит уголовной ответственности лицо, которое во время совершения общественно опасного деяния находилось в состоянии невменяемости, то есть не могло осознавать фактический характер и общественную опасность своих действий (бездействия) либо руководить ими вследствие хронического психического расстройства, временного психического расстройства, слабоумия либо иного болезненного состояния психики». В отличие от Налогового кодекса законодатель определяет интеллектуальный критерий через понятие «не могло осознавать», что представляется более удачным, нежели употребление формулировки «не могло дать отчета». Субъект либо осознает, либо не осознает характер совершаемых действий, но не выстраивает внутренний психологический отчет сам себе, а уж тем более не составляет его в письменной форме. Кроме того, формула «не могло отдавать отчет» не согласуется с понятием умысла или неосторожности, даваемом в Налоговом кодексе.

В сравнении с Налоговым кодексом в Уголовном кодексе законодатель детально указал различные патологические психические состояния, а не ограничился формулировкой «вследствие болезненного состояния». Возможно он решил расширить данное понятие, связав медицинский критерий невменяемости

не только с психическими, но и с иными заболеваниями, когда субъект не может исполнить налоговую обязанность. Однако это необходимо было указать непосредственно при формулировании понятия невменяемости [3].

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

Из анализа различных определений невменяемости, сформулированных в рассмотренных нами нормативных правовых актах, можно сделать вывод, что законодатель по-разному описывает юридический и медицинский критерии. Между тем, мы имеем дело с одним и тем же понятием, которое должно быть идентичным для отраслей права публично- правового цикла. Ввиду этого законодателю необходимо провести комплексные изменения, унифицировать указанные нами выше определения в различных нормативных правовых актах.

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

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

В статье 126 НК РФ в качестве субъекта законодатель называет налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. В качестве налогоплательщика, плательщика сборов могут выступать как физические, так и юридические лица, а налоговым агентом по смыслу данной статьи только юридические лица. Из самого названия статьи 126.1 («представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных настоящим Кодексом, содержащих недостоверные сведения») вытекает, что субъектом является только налоговый агент.

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

Вывод.

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

Список литературы / References

1. *Брызгалин А.В.* Презумпция невиновности в налоговых отношениях // *Хозяйство и право*, 1999. № 9. С. 52-62.
2. Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 09.08.2007 г. № А33-18932/06-Ф02-4995/07/ Интернет-версия СПС Консультант+»//<http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=AVS;n=40501/> (дата обращения 18.09.2016).
3. Решение Конституционного Суда РФ от 23.04.2015 г. «Об утверждении обзора практики Конституционного Суда Российской Федерации за первый квартал 2015 года // *Вестник Конституционного Суда РФ*, 2015. № 5.