

THE OBJECTIVE SIDE OF THE 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 the issues of a tax offense, which begins with the registration with the tax authority, and the article also indicates the terms of registration of legal entities with the tax authority.*

This article classifies tax offenses according to various criteria: the object of a tax offense; forms of guilt; characteristics of the subject of the tax offense; the consequences of tax offenses; depending on the design features of the composition of tax offenses.

Keywords: *subject, taxes, taxpayer, tax offenses, tax laws, tax returns, taxpayers, tax agents.*

ОБЪЕКТИВНАЯ СТОРОНА 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 налогового правонарушения, которое начинается с учета в налоговом органе, также в статье указаны сроки регистрации юридических лиц в налоговом органе.*

В данной статье проклассифицированы налоговые правонарушения по различным критериям: объекту налогового правонарушения; формам вины; характеристикам субъекта налогового правонарушения; последствиям налоговых правонарушений; в зависимости от особенностей конструкции состава налоговых правонарушений.

Ключевые слова: *субъект, налоги, налогоплательщик, налоговые правонарушения, налоговое законодательство, налоговые декларации, налогоплательщики, налоговые агенты.*

В общей теории состава налогового правонарушения при характеристике объективной стороны принято говорить о деянии, последствиях, причинной связи между деянием и последствиями правонарушения. Кроме того, в качестве дополнительных признаков объективной стороны состава налогового правонарушения называют время, место, обстановку, способ, а также орудия и средства совершения правонарушения. Для некоторых составов налоговых правонарушений так называемые дополнительные признаки переходят в разряд обязательных. Например, для многих составов налоговых правонарушений обязательен период их совершения. Для умышленных налоговых правонарушений, связанных с предоставлением недостоверных сведений характерен такой способ, как обман. Итак, в рамках данной статьи мы остановимся на особенностях объективной стороны составов налоговых правонарушений.

Начнем исследовать нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ). В пункте первом указанной статьи говорится о нарушении налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ. Состав данного правонарушения сформулирован по типу формального, для его наличия не имеет значения, наступили какие-либо последствия или нет. Имеет значение только сам факт нарушения срока постановки на учет. Из смысла статьи вытекает, что это правонарушение может быть совершено только путем бездействия. Данное бездействие непосредственно нарушает предписание, содержащееся в ст. 83 НК РФ, согласно которому организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах. Каждая организация или индивидуальный предприниматель обязаны встать на учет по месту своего нахождения. «Если у организации имеются филиалы, то на учет встает именно организация, но не филиал, по месту нахождения каждого из филиалов» [1].

Налоговое законодательство называет срок в пять рабочих дней, в течение которого налогоплательщик обязан встать на учет. Для иностранной организации такой срок устанавливается в 30 календарных, а не рабочих дней. Действующее законодательство знает такую организационно-правовую форму как обособленное подразделение организации, которое не является филиалом. Но на учет обязана встать организация, а не обособленное подразделение, именно организация встает на учет по месту нахождения обособленного подразделения. Для таких случаев законодатель установил в срок в 30 календарных дней [2].

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

В пункте втором рассматриваемой статьи идет речь не о квалифицированном, а самостоятельном составе налогового правонарушения, предусматривающего ответственность за ведение деятельности организацией или предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе. В отличие от рассмотренного выше

состава налогового правонарушения его субъектами являются предприниматели и организации, исключая, как таковых, физических лиц. К сожалению законодательно не урегулировано, по истечении какого срока необходимо считать, что субъект осуществляет деятельность без постановки на учет. «Думается, что здесь важен сам факт начала деятельности без постановки на учет, по истечению сроков, необходимых для постановки на учет в налоговом органе. Сами сроки, которые необходимы для постановки на учет в налоговом органе мы рассмотрели выше» [3].

Перейдем к исследованию объективной стороны непредставления налоговой декларации, предусмотренной пунктом 1 ст. 119 НК РФ. Объективная сторона данного правонарушения выражается в бездействии. Так, налогоплательщик обязан был предоставить налоговую декларацию, то есть совершить активные действия, имел реальную возможность для совершения данных действий, но не совершил их. Для состава указанного налогового правонарушения имеет значение срок, то есть время совершения налогового правонарушения. Кроме того, законодатель указывает и на место представления налоговой декларации – в налоговый орган по месту учета.

В одном из своих определений Конституционный Суд РФ указал, что «налоговая декларация является основным документом налоговой отчетности, непредставление в установленный срок которого ставит под угрозу эффективное осуществление налогового контроля и своевременное обнаружение фактов несвоевременного, неполного или неправильного исполнения налоговой обязанности» [4].

С целью исследования указанного состава налогового правонарушения обратимся к решению Конституционного Суда РФ. «Налоговые декларации представляются в налоговый орган по тем налогам, которые налогоплательщики обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Следовательно, ответственность за непредставление налоговой декларации не может наступать, если соответствующая обязанность не предусмотрена законодательством о налогах и сборах» [4]. Из указанного определения вытекает ряд важных положений, имеющих значение для определения объективной стороны данного состава налогового правонарушения. Так, подача налоговой декларации должна являться обязанностью, а не правом налогоплательщика. Если налоговая декларация представляется для получения вычетов по НДС позже срока, установленного в главе 23 НК РФ, то соответственно объективная сторона отсутствует. «Из определения Конституционного Суда вытекает и другой вывод.

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

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

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

Перейдем к анализу объективной стороны нарушения установленного способа представления налоговой декларации (ст. 119.1 НК РФ). Объективная сторона выражается в несоблюдении порядка представления декларации (расчета) в электронной форме. При этом статья носит отсылочный характер, указывая на случаи, предусмотренные Налоговым кодексом РФ. Состав построен по типу формального и для его наличия необязательно наступление последствий.

С 1 января 2014 года предоставление налоговой декларации по НДС на бумажном носителе не предусмотрено. В письме ФНС России от 11.04.2014

№ ЕД-4-15/6831 указывается на электронный порядок представления налоговой декларации. Соответственно, представление налоговой декларации на бумажном носителе образует состав данного налогового правонарушения. Из смысла данной статьи вытекает, что совершается указанное налоговое правонарушение путем действия.

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

Перейдем к анализу объективной стороны грубого нарушения правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ). Деяние, которое предусмотрено данной статьей, может быть выражено как в форме бездействия, так и в действии. Законодатель сконструировал статью по типу

отсылочной, так как для уяснения ее смысла необходимо обращаться к самим правилам учета доходов, расходов, объектов налогообложения. Кроме того, в качестве обязательного признака состава указывается на совершение этого деяния в течение одного налогового периода. Данная норма сложна еще и тем, что содержит оценочное понятие. Так, необходимо не просто нарушение, а грубое нарушение. Чтобы избежать произвольного усмотрения при оценке, является ли нарушение грубым или нет, законодатель сформулировал к статье 120 примечание, в котором раскрывается понятие «грубое нарушение».

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

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

Список литературы / References

1. *Слабинская И.А.* Вестник Белгородского государственного технологического университета, 2016. № 1. С. 151.
2. *Захарова Д.В.* Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе: проблемы правового регулирования // *Законы России: опыт, анализ, практика*, 2015. № 8. С. 34.
3. *Дубровин В.В.* Налоговые правонарушения: соотношение административной и уголовной ответственности // *Библиотека уголовного права и криминологии*, 2016. № 1 (13). С. 19.
4. Определение Конституционного Суда РФ от 16.12.2008 г. № 1069-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тарасова Юрия Павловича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // *Вестник конституционного Суда РФ*. № 3, 2009.
5. Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 316-0 «По жалобе гражданки Ивановой Ирины Николаевны на нарушение ее конституционных прав пунктом 2 статьи 119 Налогового кодекса Российской Федерации» // *Вестник Конституционного Суда РФ*, 2003. № 8.