

*На правах рукописи*

**ОЛЬШАНСКАЯ Надежда Алексеевна**

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ  
УЧЕТА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ  
КАК ЭЛЕМЕНТА НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ  
ГОСУДАРСТВА**

12.00.14 «Административное право; финансовое право;  
информационное право»

**А В Т О Р Е Ф Е Р А Т**

диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

Саратов – 2004

Диссертация выполнена на кафедре финансового, банковского и таможенного права ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права»

Научный руководитель: кандидат юридических наук, доцент  
Покачалова Елена Вячеславовна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор  
Старилов Юрий Николаевич

кандидат юридических наук, доцент  
Савинов Сергей Викторович

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Ставропольский государственный университет»

Защита диссертации состоится 23 ноября 2004 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.239.02 при ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права» по адресу: 410017, г. Саратов, ул. Чернышевского, 104, ауд. № 102.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке СГАП.

Автореферат разослан 11 ноября 2004г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета



В.В. Мамснoв

2005-4  
16051

887250

3

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

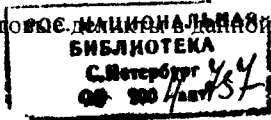
**Актуальность темы исследования.** Государственный контроль правильности исчисления и уплаты налогов, полный и достоверный анализ различных критериев, факторов и процессов, влияющих на процессы налогообложения, и эффективность налоговой системы в целом, невозможен без надлежаще организованной системы учета налогоплательщиков как опосредованного института налогового контроля.

Поступающая в налоговые органы информация о налогоплательщиках является одной из составных частей формирующейся в последние годы единой системы налогового мониторинга, вызванной необходимостью создания специальной функционально ориентированной системы слежения, информационного обеспечения и оптимизации мероприятий по повышению эффективности работы налоговой системы, что связано с требованиями усиления регулирующей и фискальных функций последней, улучшения налоговой дисциплины, повышения уровня информированности государственных органов о процессах налогообложения и их эффективности.

И именно необходимостью достижения полноты исполнения доходной части бюджета и недопустимостью ущемления интересов отдельных территорий (в случаях ведения индивидуальным или коллективным предпринимателем деятельности вне места своей регистрации) обусловлена задача совершенствования учета налогоплательщиков.

Проводимая последнее десятилетие налоговая реформа заложила основы правового регулирования современной системы учета налогоплательщиков. Неоспоримую роль в ее упорядочении сыграла часть первая Налогового кодекса РФ, законодательно закрепившая процедуры учета налогоплательщиков, принципы его организации в виде регулятивных норм и ответственность за налоговые правонарушения в сфере учета.

Однако действующая система учета налогоплательщиков еще требует серьезного осмысления и проработки правовых основ ее организации и функционирования. Актуальность темы настоящего диссертационного исследования обусловлена многочисленными вопросами, возникающими в правоотношениях по учету налогоплательщиков в налоговых органах, а также практике применения ответственности за налоговые правонарушения в сфере.



Многие из поднимаемых в настоящей работе вопросов вызваны необходимостью совершенствования законодательства в сфере учета налогоплательщиков.

С введением в действие Налогового кодекса РФ впервые в российском налоговом законодательстве введена ответственность за несвоевременную постановку на учет в налоговом органе: нарушение налогоплательщиком сроков подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ) и ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ). В силу того, что нормы об ответственности за нарушения, связанные с постановкой налогоплательщиков на учет являются новеллой российского налогового законодательства, и к тому же законодательная конструкция статей не лишена, по нашему мнению, технико-юридических недостатков, практическое их применение связано в ряде случаев со значительными трудностями в разрешении ряда практических и теоретических вопросов. Данные обстоятельства обуславливают задачу исследования указанных составов налоговых правонарушений с позиций рассмотрения их юридической конструкции, а также судебной-арбитражной практики их применения для разрешения ряда теоретических и практических вопросов.

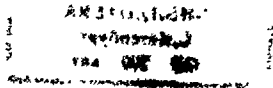
Необходимо отметить, что проблемы учета налогоплательщиков и проблемы ответственности в сфере учета налогоплательщиков исследованы в юридической литературе недостаточно (в сравнении с другими формами налогового контроля), а научные разработки обозначенной темы практически отсутствуют.

Все вышесказанное определяет выбор темы диссертационной работы, ее значение и актуальность.

**Цели и задачи исследования.** Целью настоящей работы является изучение и отражение состояния правового регулирования института учета налогоплательщиков; разработка научно-обоснованных предложений по совершенствованию как регулятивных, так и охранительных норм в данной сфере в целях соблюдения законности и повышения эффективности их применения.

Исходя из намеченной цели, поставлены следующие задачи исследования:

1  
2  
3



- определить понятие налоговой деятельности государства;
- выявить и проанализировать функции и значение учета налогоплательщиков в налоговых органах; место данного института в налоговой системе России;
- исследовать нормы налогового законодательства РФ, регулирующие учет налогоплательщиков; выявить и обозначить существующие проблемы в их законодательном закреплении;
- обозначить структуру и особенности правоотношений в сфере учета налогоплательщиков, их место и роль в системе налоговых правоотношений;
- рассмотреть налоговое правонарушение как основание возникновения охранительных правоотношений; определить составы правонарушений в сфере учета налогоплательщиков; уяснить социально-правовое значение норм об ответственности за нарушения сроков постановки на налоговый учет; проанализировать причины правонарушений в указанной сфере;
- исследовать институт налоговой ответственности, уяснив правовую природу и специфику последней;
- рассмотреть правонарушения, связанные с постановкой налогоплательщиков на налоговый учет с позиции научного рассмотрения законодательных конструкций их составов; исследовать родовые и видовые признаки элементов составов статей 116 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» и 117 «Уклонение от постановки на учет в налоговом органе» НК РФ;
- изучить правоприменительную деятельность налоговых органов и судебно-арбитражную практику привлечения к ответственности по вышеуказанным статьям;
- рассмотреть и обозначить признаки, отличающие диспозиции статей 116 и 117 НК РФ; построить алгоритм разграничения указанных составов;
- обозначить технико-юридические недостатки законодательной конструкции статей 116 и 117 НК РФ, внести предложения по их совершенствованию;
- рассмотреть процессуальные особенности обнаружения и фиксации признаков указанных правонарушений.

*Объектом диссертационного исследования* является область общественных отношений в сфере налоговой деятельности государства, связанных с учетом налоговыми органами лиц, являющихся как фактическими плательщиками налогов, так и потенциальными налогоплательщиками, а также имущества, с которого могут взиматься налоги. *Предметом* исследования

стали правовые нормы, регулирующие порядок постановки на учет в налоговом органе, а также устанавливающие ответственность за нарушения правил постановки налогоплательщиков на налоговый учет, практика их применения налоговыми и судебными органами.

***Методологические и теоретические основы исследования.***

Методологическую основу исследования составляют общепризнанные методы научного исследования в их взаимосвязи и взаимообусловленности как на теоретическом уровне (системный, сравнительно-правовой, формально-юридический, анализ, синтез, индукция, дедукция и др.), так и на эмпирическом (статистический анализ, исследование документов); основные положения общей теории права.

При подготовке диссертационного исследования была использована научная и учебная литература по общей теории государства и права, финансовому (в том числе налоговому), административному, гражданскому, уголовному праву.

Теоретической базой работы явились монографические и диссертационные исследования, в том числе таких авторов как С.С. Алексеев, М.В. Баглай, Б.Т. Базылев, Б.Н. Бахрах, К.С. Бельский, С.Н. Братусь, А.Б. Венгеров, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, М.В. Карасева, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, В.Н. Кудрявцев, О.Е. Кутафин, И.И. Кучеров, О.Э. Лейст, Е.В. Покачалова, М.М. Рассолов, Ю.Н. Стариков, Ю.А. Тихомиров, Н.И. Химичева, В.Н. Хропанюк, О.И. Юстус, Л.С. Явич, В.Ю. Яковлев и других авторов, в работах которых затронуты вопросы, относящиеся к теме диссертации.

В работе также использованы теоретические положения и выводы ученых-юристов: В.К. Бабаева, А.В. Брызгалина, С.Н. Живакина, А.А. Курбатова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, А.В. Смирнова и ученых-экономистов: В.И. Гуреева, И.В. Горского, В. Слома, Э. Цыганкова, С.Д. Шаталова и других.

При написании диссертации автор опирался также на свой личный практический опыт работы в налоговых органах.

***Научная новизна исследования*** заключается в том, что впервые осуществляется специальное комплексное исследование учета налогоплательщиков как финансово-правового института, входящего в систему налогового контроля.

Тема правового регулирования учета налогоплательщиков как целостное исследование с постановкой проблем еще не разрабатывалась в правовой литературе. Изучение вопросов учета налогоплательщиков в разрезе как материальных, так и процессуальных норм данного института целью специального исследования не ставилось. Предметом научных разработок являлись лишь некоторые проблемы регулирования учета налогоплательщиков, связанные с его организацией. Имеющиеся публикации по теме работы, вскрывают отдельные вопросы и проблемы правоприменения и в большинстве своем носят характер практических комментариев соответствующих статей Налогового кодекса РФ.

Между тем, отсутствие научных разработок по рассматриваемой проблематике, полагаем, негативно сказывается на правоприменительной практике налоговых органов, а также судебно-арбитражной практике.

В диссертации разработаны следующие теоретические положения и сделаны выводы, характеризующие новизну исследования, которые *выносятся на защиту*:

1. Предпринимается попытка сформулировать определение понятия налоговой деятельности государства: в широком смысле – как составляющая финансовой деятельности государства, осуществляемая органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций; в узком смысле – как деятельность налоговых органов, обуславливающая в целом выполнение функции сбора налоговых платежей, а также (опосредственно) – осуществление государственной налоговой политики.

2. Налоговое правоотношение в сфере учета налогоплательщиков определяется диссертантом как существующее исключительно в правовой форме относительное правоотношение активного типа, имеющее властно-обязывающий характер и возникающее между государством в лице уполномоченных налоговых органов и субъектами, наделенными обязанностями, связанными с осуществлением налоговыми органами налогового контроля, являющееся производным налоговым правоотношением, направленным на реализацию налоговыми органами их контрольных функций.

3. Несмотря на употребление в названии ст. 117 «Уклонение от постановки на учет» НК РФ слова «уклонение», ответственность за ведение

неподконтрольной налоговому органу деятельности по данной статье возможна и при неосторожной форме вины налогоплательщика

4. Бюджетные интересы государства являются не основным, а дополнительным объектом состава статьи 117 НК РФ, поэтому привлечение к ответственности по данной статье возможно и при отсутствии сведений о получении субъектом правонарушения какого-либо дохода от деятельности без постановки на учет или в случаях, когда определить размер дохода не представляется возможным. При этом ведением деятельности в смысле статьи 117 НК РФ должен рассматриваться любой факт вступления в гражданский оборот организации или индивидуального предпринимателя от своего имени в рамках их предпринимательской деятельности.

5. Основным способом обнаружения фактических признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 116 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» НК РФ, является камеральная налоговая проверка, результаты которой должны оформляться актом проверки, а процесс привлечения к ответственности должен содержать все процедуры, установленные статьей 101 НК РФ, регламентирующей производство по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки

***Теоретическая и практическая значимость результатов исследования*** обусловлена актуальностью и новизной поднятых в диссертации проблем.

Научная разработка проблем финансово-правового института учета налогоплательщиков, выявление его роли и значения как составляющей налоговой системы позволяет использовать ее результаты в дальнейшей законотворческой работе по совершенствованию норм, регулирующих данный институт.

Разработанные теоретические подходы к рассмотрению составов налоговых правонарушений, являющиеся предметом диссертационного исследования, могут использоваться в дальнейшей научно-исследовательской работе, связанной с изучением иных составов налоговых правонарушений.

Результаты исследования признаков, характеризующих составы статей 116 и 117 НК РФ, могут оказаться полезными и быть использованы в практике их применения работниками налоговых органов; судебных органов; а также налогоплательщиками в целях защиты своих прав.



Изложенные в работе предложения полагаем, могут оказаться полезными в работе по совершенствованию Налогового кодекса Российской Федерации.

Кроме того, содержащиеся в работе теоретические выводы и практические предложения могут быть использованы в учебном процессе при чтении курсов «Финансовое право», «Налоговое право», «Ответственность за нарушения налогового законодательства Российской Федерации»; для подготовки лекций, учебно-методических пособий.

#### *Апробация результатов исследования и их дальнейшая реализация.*

Результаты проведенного исследования, основные теоретические положения и практические рекомендации получили апробацию в формах:

- чтение лекций по налоговому праву в Учебно-методическом центре Ставропольской сельскохозяйственной академии;
- публикация ряда статей;
- обсуждение диссертации на кафедре финансового, банковского и таможенного права Саратовской государственной академии права;
- личного опыта работы автора в должности ведущего юрисконсульта, курирующего отдел учета налогоплательщиков, в структуре налоговых органов в период с 1996 по 2001 годы.

Реализация результатов исследования вытекает из прикладного характера проведенного исследования и может быть осуществлена: а) при проведении семинарских занятий с работниками налоговых органов; б) в учебном процессе по курсам «Финансовое право», «Налоговое право»; в) в законотворческой деятельности при подготовке изменений и дополнений норм, являвшихся предметом диссертационного исследования.

*Структура диссертации* обусловлена целями исследования и состоит из введения, двух глав, включающих семь параграфов, заключения и библиографического списка.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИИ**

*Во введении* обосновывается актуальность темы исследования, определяются цели, задачи и объект исследования, указывается методологическая база, научная новизна диссертации; формулируются основные положения, выносимые на защиту, определяется теоретическая и

практическая значимость результатов работы, сообщается об апробации ее результатов.

*В первой главе «Правовые основы учета налогоплательщиков»,* включающей три самостоятельных параграфа, исследуются функции и значение учета налогоплательщиков в налоговых органах как элемента налоговой деятельности, место данного института в налоговой системе России; анализируются нормы налогового законодательства РФ, регулирующие учет налогоплательщиков, основания и порядок постановки на учет в налоговом органе; исследуется содержание, структура и особенности правоотношений в сфере учета налогоплательщиков.

Институт учета налогоплательщиков как первооснова налогового контроля и элемент налоговой деятельности государства, проблемы учета налогоплательщиков в Российской Федерации исследуются *в параграфе первом настоящей главы*

Автором отмечается, что налоговая система государства является важнейшим инструментом государственной экономической и финансово-правовой политики, активным элементом регулирования рыночной экономики. При этом функционирование налоговой системы, в ее широком понимании, осуществляется в рамках финансовой деятельности государства, представляющей собой важную и необходимую составную часть механизма социального управления<sup>1</sup>, «механизма государственного и муниципального регулирования социально-экономических процессов»<sup>2</sup>.

Одной из составляющих финансовой деятельности является, по мнению автора, налоговая деятельность. В широком смысле данное понятие включает в себя деятельность государства, осуществляемую органами государственной власти в процессе собирания (аккумуляции) денежных фондов для реализации государством своих задач и функций. Диссертантом представлена схема содержания рассматриваемого понятия. Деятельность Министерства по налогам и сборам Российской Федерации<sup>3</sup> и его территориальных

---

<sup>1</sup> Финансовое право Учебник / Отв ред НИ Химичева М Юрист, 2002 С 87

<sup>2</sup> Грачева Е Ю Финансовая деятельность государства, муниципальных образований и роль государственного финансового контроля в ее осуществлении В сб научн Ст Актуальные проблемы финансового права / Под ред Е В Покачаловой Саратов, 2003 С 13

<sup>3</sup> Согласно Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г № 314(с изм от 20 05 2004г) после вступления в силу соответствующего федерального закона Министерство Российской Федерации по налогам и сборам преобразуется в Федеральную налоговую службу, с передачей его функций по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности по ведению разъяснительной работы по

подразделений, обуславливающая в целом выполнение функции сбора налоговых платежей, а также (опосредственно) – осуществление государственной налоговой политики, – обозначается диссертантом как понятие налоговой деятельности в узком смысле.

Автором исследуются этапы развития правового регулирования учета налогоплательщиков в современной России, обозначается роль и значение названной стадии налогового контроля, ее функции, излагается порядок постановки на учет в налоговом органе, рассматриваются отдельные проблемы учета налогоплательщиков в Российской Федерации.

Рассматривая содержание налогового контроля как инструмента обеспечения экономической безопасности государства и необходимого условия функционирования любой налоговой системы, его значение и функции, автором обозначаются роль и значение правового института учета налогоплательщиков.

Исходя из изложенного, автор предлагает рассматривать учет налогоплательщиков как элемент налоговой деятельности государства, направленный на обеспечение эффективности проведения налоговыми органами налогового контроля и содержащий материальные и процессуальные нормы налогового законодательства, регулирующие совокупность процедур и мероприятий регистрационно-мониторингового характера.

Отмечая отдельные проблемы учета налогоплательщиков, предлагается совместить две системы государственной регистрации – Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН), что послужит, по мнению диссертанта, исключению возможности уклонения организаций от налогового контроля за их финансово-хозяйственной деятельностью. Также представляется необходимым введение порядка использования в целях налогового контроля системы кадастрового и технического (инвентаризационного) учета объектов недвижимости.

Основаниям и порядку постановки на учет в налоговом органе посвящен *второй параграф первой главы.*

Автор отмечает, что до внесения в декабре 2003 года изменений в Налоговый кодекс РФ<sup>1</sup>, обусловленных реформированием системы регистрационного учета по принципу «одного окна», для организаций и физических лиц–индивидуальных предпринимателей, постановка на учет являлась обязанностью, которая должна быть исполнена ими в установленные сроки и определенном порядке. После 1 января 2004 года обязанность по постановке на учет организаций и индивидуальных предпринимателей по месту нахождения (месту жительства), месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению, а также в отношении физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, возложена на налоговые органы. Обязанность встать на учет закреплена в отношении организаций, имеющих обособленные подразделения, они должны самостоятельно встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого обособленного подразделения.

В параграфе подробно рассматриваются основные и дополнительные основания постановки на учет в налоговом органе и порядок такого учета.

Анализируя основания постановки на учет, акцентируется внимание на отдельных вопросах, возникающих в правоприменительной практике. Так автором обосновывается точка зрения, что днем образования организацией обособленного подразделения необходимо считать день, в течение которого имел место какой-либо факт осуществления этим подразделением производственной или иной хозяйственной деятельности. Если же образование нового обособленного подразделения отражено в соответствующем организационно - распорядительном документе (приказе), то дата издания такого документа будет датой образования обособленного подразделения, при условии, что организацией не велась деятельность через обособленное подразделение до даты, указанной в данном документе. В противном случае дату начала ведения деятельности следует признать датой создания обособленного подразделения. Указывается, что сам факт ведения деятельности обособленным подразделением и вытекающая из этого обязанность организации по постановке на учет в налоговом органе

---

<sup>1</sup> Федеральный закон от 23 декабря 2003 г № 185-ФЗ «О внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации в части совершенствования процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»

устанавливаются зачастую на основании гражданско-правовых договоров, заключенных организацией и ставших предметом анализа налоговым органом.

*В третьем параграфе главы первой* исследуются содержание, структура и особенности правоотношений в сфере учета налогоплательщиков, их место в системе налоговых правоотношений.

Правоотношение в сфере учета налогоплательщиков определяются автором как производное налоговое правоотношение, направленное на реализацию налоговыми органами их контрольных функций.

Автор отмечает, что субъектами налоговых правоотношений в сфере учета налогоплательщиков являются: налоговые органы, физические лица и организации, обладающие специальным статусом «налогоплательщика», организации-налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, банки, а также отдельные органы и учреждения, на которые возложена обязанность определенного информационного обеспечения налоговых органов; потенциальные налогоплательщики.

Выделение категории «потенциальный налогоплательщик» обосновывается автором следующим. Пункт 2 статьи 83 НК РФ содержит указание на постановку на учет в налоговом органе «в качестве налогоплательщика», регламентируя, что таковая «осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми настоящий Кодекс связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога», подчеркивая тем самым, что отношение налоговых органов с обязанными лицами по поводу постановки на учет изначально не связаны со статусом последних как налогоплательщиков.

Согласно статье 19 Налогового кодекса РФ налогоплательщиком признается организация или физическое лицо, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность уплачивать налоги. Однако в момент возникновения обязанностей по постановке на налоговый учет у лица (обязанного субъекта правоотношения) в определенных случаях может не быть обязанностей по уплате налога, т.е. обязанный встать «в качестве налогоплательщика» субъект может и не отвечать в момент действия отношений по постановке на налоговый учет признакам и условиям, позволяющим признать его налогоплательщиком, однако, являться именно «потенциальным налогоплательщиком».

Автором отмечается, что исходя из содержания регулятивных правоотношений в сфере учета налогоплательщиков, все они относятся к правоотношениям активного типа, складываются на основе обязывающих норм, чем и обусловлена их особенность. Субъективное право в указанных правоотношениях проявляется через правомочие-требование должного поведения от обязанного субъекта, обязанность которого является «жесткой» и стабильной.

Автор заключает, что все правоотношения в сфере учета налогоплательщиков представляют собой относительные правоотношения, в которых управомоченному лицу (налоговому органу) противостоит совершенно определенное обязанное лицо, и определяет налоговое правоотношение в сфере учета налогоплательщиков как существующее исключительно в правовой форме относительное правоотношение активного типа, имеющее властно-обязывающий характер и возникающее между государством в лице уполномоченных налоговых органов и субъектами, наделенными обязанностями, связанными с осуществлением налоговыми органами налогового контроля.

Рассматривая налоговые правоотношения, опосредующие учет налогоплательщиков, автором обосновывается необходимость исследования охранительных правоотношения в данной сфере – правоотношения ответственности как неперменного атрибута общественных отношений.

Автором указывается, что ответственность, наступающая за посягательство на регулятивные правоотношения в сфере учета налогоплательщиков, является ответственностью за нарушение обязанности в существующем правоотношении, которая возникает при правонарушении, выразившемся в ненадлежащем осуществлении права или неисполнении обязанности в уже существующем правоотношении, при возникновении определенной связи между ее участниками, и имеет своей целью обеспечить приведение реального поведения в соответствие с моделью правоотношения, закрепленной нормами права. Противоправное поведение субъекта налогового правоотношения, в сфере налогового учета заключается в нарушении относительного права, в отклонении его реального поведения от определенной модели правоотношения. Налагаемая на налогоплательщика ответственность имеет основной целью стимулировать активную деятельность последнего,

направленную на то, чтобы выполнить возложенные на него законом обязанности по постановке на учет в налоговом органе и обеспечить его соответствующее поведение.

Автором отмечается, что субъект правоотношений в сфере учета всегда состоит в определенном правоотношении с государством в лице действующих от его имени налоговых органов, и налоговая ответственность устанавливается за нарушение его определенных конкретных обязанностей. Противоправное поведение субъектов регулятивных правоотношений в сфере учета, как правило, заключается в бездействии, отсюда установление ответственности за нарушение обязанностей такими субъектами имеет целью стимулировать их активную деятельность, направленную на то, чтобы выполнить возложенные на них законом обязанности и обеспечить их соответствующее поведение, при этом осуществляются две важнейшие функции: компенсация управомоченного, чьи права были нарушены, и наказание виновного в нарушении обязанностей<sup>1</sup>.

*Во второй главе «Правонарушения в сфере учета налогоплательщиков и ответственность за их совершение»* в целях проведения комплексного исследования автором исследуется содержание налоговых правонарушений в сфере учета налогоплательщиков, подробная характеристика составов правонарушений при постановке на учет и особенности привлечения к ответственности за их совершение.

*В параграфе первом главы второй* рассматривается понятие и содержание налогового правонарушения в сфере учета налогоплательщиков как теоретической посылки исследования.

Автором указываются признаки правонарушений, выделяемые в теории государства и права, дается понятие и содержание состава правонарушения через описание его элементов, рассматриваются виды правонарушений законодательства о налогах и сборах: собственно налоговые правонарушения, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, административные правонарушения, предусмотренные Кодексом об административных правонарушениях РФ, и налоговые преступления.

Автором разделяется мнение отдельных исследователей налогового права, о том, что научное развитие института налоговой ответственности в

---

<sup>1</sup> Халфина Р. О. Общее учение о правоотношениях М., 1974 С. 315

сторону признания его самостоятельности приведет к признанию необходимости законодательной корректировке положений Налогового кодекса РФ в части исключения из него правонарушений, происходящих в «околоналоговом» пространстве, и свойственных и иным отраслям и сферам государственного управления, (т.е. административным по своей внутренней природе), а посему должных в связи с этим находиться в Кодексе об административных правонарушениях РФ.

В целях проведения комплексного исследования *во втором параграфе главы второй* рассматривается понятие, содержание налоговой ответственности в системе юридической ответственности, выявляются особенности налоговой ответственности.

Автор замечает, что правовая природа налоговой ответственности является предметом полемики на страницах научной литературы начиная с 1992 года, что обусловлено существенным преобразованием налоговой системы государства в начале 90-х годов, потребовавшим формирования комплекса средств правового воздействия на налогоплательщиков и иных обязанных лиц в случае недобросовестного исполнения ими предписаний, действующих в сфере налогообложения – института ответственности за совершение налоговых правонарушений. Качество регулируемых отношений потребовало иных правил, отличных от тех, которые действовали в рамках традиционных видов ответственности: уголовной, гражданской, административной

Содержание нового института вышло за рамки общепринятых видов ответственности, что обусловлено спецификой сферы финансовой деятельности вообще и налоговой деятельности в частности. Так, в налоговом правоотношении отсутствует равенство сторон, а имеется безусловная, и не обеспеченная встречным удовлетворением, обязанность уплатить сумму налога; налоговые отношения – это также и отношения по осуществлению контроля государственными налоговыми органами исполнения налоговых и иных обязательств, призванных в конечном итоге обеспечить уплату налогов (постановка на налоговый учет, его ведение, представление деклараций и т.д.). Такая двойственность отношений между государством и налогоплательщиком отражается и в характере мер ответственности, установленных в случае нарушения норм налогового законодательства.



По результатам исследования автор отмечает, что с принятием Налогового Кодекса Российской Федерации все большее количество авторов заявляют о формировании в российской правовой системе налоговой ответственности как достаточно четко выраженного правового явления, обосновывая ее самостоятельный характер, и приводит различные точки зрения по данной проблеме.

Составы налоговых правонарушений за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе подробно исследуются в *третьем параграфе главы второй «Объективно-субъективная характеристика налоговых правонарушений при постановке на учет в налоговом органе (статьи 116, 117 НК РФ)»*.

Автор указывает, что непосредственным объектом правонарушений, предусмотренных статьями 116 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» и 117 «Уклонение от постановки на учет» НК РФ, являются отношения между налоговыми органами и потенциальными налогоплательщиками, содержанием которых является содержательно регламентированная деятельность по постановке налогоплательщиков на учет в налоговом органе, отмечая, что законодателем «взяты под охрану» только сроки подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

Отмечается, что ответственность по ст. 116 НК РФ наступает за «пассивное» поведение налогоплательщика по отношению к его обязанностям в регулятивном правоотношении по постановке на учет в налоговом органе, и главная цель применения ответственности – стимулирование должного поведения субъекта. Кроме того, состав ст. 116 НК РФ предполагает также бездеятельность обязанного лица и во всех отношениях с третьими лицами в качестве носителя статуса, факт приобретения которого сделал его обязанным встать на учет в налоговом органе. Если же субъект, обязанный, но не вставший на учет в налоговом органе, начинает осуществлять от своего имени деятельность, то тем самым он косвенно посягает и на определенную область регулятивных отношений по взиманию налогов и сборов в бюджет. Сделать такой вывод позволяет законодательная конструкция санкции ст. 117 НК РФ, размер которой зависит от получения и размера полученного субъектом правонарушения дохода. Доход – это объект налогообложения и, таким образом, деятельность без постановки на учет, приносящая доход, является

посягательством на отношения по постановке на учет в налоговом органе и отношения, связанные с надлежащим исполнением обязанностей по уплате налогов и (или) сборов в бюджет, т. е. выполнением публичных обязанностей.

Автором подчеркивается, что ст. 117 НК РФ имеет кроме основного непосредственного объекта, дополнительный, на который одновременно косвенно посягает правонарушение<sup>1</sup>, и является, используя терминологию науки уголовного права, квалифицирующей по отношению к ст. 116 НК РФ. Следовательно, будет являться неправомерным привлечение к ответственности за ведение деятельности без постановки на учет в налоговом органе одновременно по двум статьям: 116 и 117 НК РФ.

Рассматривая субъективную сторону составов статей 116, 117 НК РФ, автор делает заключение, что правонарушение, предусмотренное ст. 116 НК РФ, совершается только по неосторожности. В случае, если налоговым органом будет доказан умысел в бездействии по отношению к выполнению возложенных на налогоплательщика обязанностей по постановке на учет в налоговом органе (к любому из способов такого учета), то такие действия должны быть квалифицированы по ст. 117 НК РФ. Но несмотря на употребление в заглавии ст. 117 НК РФ слова «уклонение», ответственность за ведение неподконтрольной налоговому органу деятельности по данной статье возможна и при неосторожной форме вины субъекта правонарушения.

Автором утверждается, что вменить лицу, бездействующему по отношению к выполнению обязанности по постановке на учет в налоговом органе и в то же время осуществляющему деятельность в качестве субъекта предпринимательской деятельности (или любую связанную с таковой), совершение налогового правонарушения, предусмотренного ст. 117 НК РФ, по неосторожности возможно в любой ситуации, за исключением случаев, когда присутствуют обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения (т. е. предусмотренные ст. 111 НК РФ). Предлагаемый алгоритм такого вменения: если лицо регистрируется в качестве субъекта, основной целью которого является осуществление предпринимательской деятельности (индивидуальный предприниматель или

---

<sup>1</sup> Общественные отношения по выполнению публичной обязанности по уплате налогов и (или) сборов в случае прямого посягательства на них выступают непосредственным объектом других правонарушений, например, предусмотренных ст. 122 НК, и даже преступлений ст. ст. 198, 199 УК РФ

юридическое лицо), то оно сознает, «вероятностную» возможность нарушения законодательных предписаний, регламентирующих отдельные стороны такой деятельности, вследствие их незнания, когда в силу их общественной значимости он должен и обязан был их знать.

Для наступления ответственности по ст. 117 НК РФ бездействие субъекта правонарушения, не выполняющего необходимую обязанность действовать (осуществить постановку на налоговый учет), должно совершаться в условиях его активных действий как субъекта гражданских правоотношений. При этом отмечается, что термин «деятельность» следует понимать узко, исключая при этом случаи, когда зарегистрированный в установленном порядке субъект предпринимательской деятельности (индивидуальный предприниматель или юридическое лицо) никаким образом не реализует свою правоспособность в таком статусе. Статья 117 НК РФ предписывает в качестве квалифицирующего признака ведение любой деятельности, не ограничиваясь только предпринимательской, то есть связанной и направленной на получение дохода, главное, чтобы такая деятельность была связана с функционированием организации или индивидуального предпринимателя в соответствующем качестве.

Одновременно делается вывод о том, что в силу формального характера состава ст. 117 НК РФ факт получения дохода и его размер будут иметь значение только при расчете суммы санкций. Таким образом, автором обосновывается тезис о том, что фактическое получение дохода не является обязательным условием для привлечения организации или индивидуального предпринимателя к ответственности по ст. 117 НК РФ. Однако деятельность, за осуществление которой без постановки на учет в налоговом органе наступает ответственность по ст. 117 НК РФ, должна быть законной по своему содержанию. Случаи, когда определить размер дохода от деятельности без соответствующей постановки на учет не представляется возможным или доход вообще не получен, не должны являться препятствием к применению к недобросовестным организациям ответственности. При привлечении к ответственности в таких ситуациях необходимо применять минимальный размер санкции, предусмотренный статьей 117 НК РФ.

**Параграф четвертый главы второй** посвящен анализу процессуальных особенностей обнаружения правонарушений в сфере учета

налогоплательщиков, предусмотренных НК РФ. Особое место в работе уделено исследованию и выявлению источников получения налоговыми органами фактических данных о правонарушениях в сфере постановки на учет, а также рассмотрению правовых средств фиксации обнаруженных правонарушений.

Автор выдвигает тезис о том, что законодатель обязал налоговые органы быть активными участниками отношений по постановке на учет, возложив на них обязанности на основе имеющихся данных и сведениях, сообщаемых им указанными в НК РФ органами, «самостоятельно (до подачи налогоплательщиком соответствующего заявления) принимать меры к постановке на учет налогоплательщиков в налоговых органах» (п. 10 ст. 83 НК РФ), ибо при надлежащем и своевременном выполнении данной обязанности количество случаев неосторожного совершения правонарушений в сфере учета налогоплательщиком, по мнению автора, сводится к минимуму.

Исследуя и анализируя различную информацию, поступающую в налоговый орган как от внешних источников, так и в результате собственной контрольной работы, налоговому органу могут стать известными сведения о фактах неисполнения отдельными налогоплательщиками обязанностей встать на налоговый учет и уплачивать налоги. Полученные факты и сведения в большинстве своем еще не являются доказательственным материалом, а служат поводами и основаниями для назначения различных контрольных мероприятий, проводимых налоговыми органами с целью выявления и фиксации противоправных действий налогоплательщика, содержащих в себе признаки составов налоговых правонарушений. Для признания выявленных обстоятельств и фактов установленными, т. е. могущими послужить доказательствами совершенного правонарушения, необходимо их надлежащее процессуальное закрепление.

По мнению автора, для обнаружения правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ назначение выездной налоговой проверки нецелесообразно и к тому же, как правило, не требуется. Диссертантом поддерживается точка зрения, что нарушитель обязывающих норм налогового законодательства может быть привлечен к налоговой ответственности и по материалам камеральной налоговой проверки, но с обязательным соблюдением всех процессуальных регламентаций данного процесса. Несоблюдение

установленного ст. 101 НК РФ порядка производства дел и принятия решений по налоговым правонарушениям, выявленным в ходе камеральной проверки, приведет к нарушению закрепленных в НК РФ общих принципов привлечения к налоговой ответственности и гарантированных им прав налогоплательщиков. В частности, должны быть обеспечены возможности ознакомления налогоплательщика с материалами дела о налоговом правонарушении, представления налогоплательщиком своих объяснений и возражений, всестороннее исследование обстоятельств совершения правонарушения с целью выяснения наличия среди них смягчающих и отягчающих вину обстоятельств и т.п. Нарушение данных положений приведет к серьезным затруднениям при отстаивании своей позиции налоговым органом в случае последующего судебного разбирательства спора с налогоплательщиком по соответствующему налоговому правонарушению.

Выявление уклонения от постановки на учет в налоговом органе требует более серьезной доказательственной базы, подтверждающей кроме самого факта налогового правонарушения и размер полученного налогоплательщиком дохода от его деятельности в период отсутствия постановки на налоговый учет. Следовательно, привлечение к ответственности по ст. 117 НК РФ возможно только в рамках выездной налоговой проверки.

Автором отмечается, что особенностью самого процесса привлечения субъекта налогового правонарушения к ответственности является то, что субъектом, применяющим ответственность и квалифицирующим правонарушение, является руководитель (заместитель руководителя) налогового органа, который, в подавляющем большинстве случаев имеет экономическое образование и ограничен в правовых знаниях. Для того, чтобы вышеуказанный правоприменитель реализовал свои задачи, необходимо обеспечить его оптимальным объемом необходимой правовой информации: о целях квалификации, анализе фактических обстоятельств дела, о соответствующих нормах методических указаний и инструктивных писем, данными арбитражной практики о принимавшихся ранее решениям по аналогичным делам и др.

При этом субъект квалификации несет общую повышенную информационную нагрузку, обусловленную решением многочисленных должностных задач, связанных с деятельностью возглавляемого им налогового

органа, что, в свою очередь, приводит к дополнительным психологическим трудностям в восприятии, оценке и анализе информационного массива за ограниченный промежуток времени (14-дневный срок согласно п.6 ст. 100 НК РФ), поэтому может вызвать ошибки в квалификации.

Автор приходит к заключению о том, что вопросы налаживания надлежащего информационного сервиса, в том числе в области квалификации налогового правонарушения в сфере постановки на налоговый учет, приобрели особую актуальность. Они могут быть решены в рамках информационного обеспечения принятия руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о квалификации содеянного фискально-обязанным лицом на основе внедрения собранных информационных технологий, компьютерной техники, информационно-поисковых систем.

В заключении подводятся итоги диссертационной работы, обобщаются выводы, полученные в процессе проведенных исследований, указываются направления для дальнейшего исследования в данной сфере.

По теме диссертации автором опубликованы следующие работы:

1. Толокнева<sup>1</sup> Н.А., Староверова О.В. Государственное принуждение в налоговом праве // Закон и право. 2003. № 6. (0,6 п.л.).

2. Толокнева Н.А., Староверова О.В. Налоговая ответственность: понятие, содержание и особенности // Закон и право. 2003. № 7. (0,9 п.л.).

3. Толокнева Н.А. Функция учета налогоплательщиков в области межбюджетных отношений. Федеральные и региональные аспекты финансового права. Саратов: Изд-во ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права». 2004. (0,3 п.л.).

---

<sup>1</sup> Прежняя фамилия диссертанта

Подписано к печати 8 10 2004 г. Усл. печ. л. 1,5  
Бумага офсетная Печать офсетная Гарнитура «Таймс»  
Тираж 100 экз. Заказ **331**

Издательство  
ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права»  
410056, г. Саратов, ул. Чернышевского, 135

Отпечатано в типографии  
ГОУ ВПО «Саратовская государственная академия права»  
410056, г. Саратов, ул. Вольская, 1

**№18911**

РНБ Русский фонд

2005-4

16051