



Административная ответственность за нарушения в области налогов и сборов



*Дмитрикова Екатерина Александровна
доцент кафедры административного и финансового
права
Санкт-Петербургского государственного университета
К.Ю.Н.*



1.Административная ответственность / налоговая ответственность

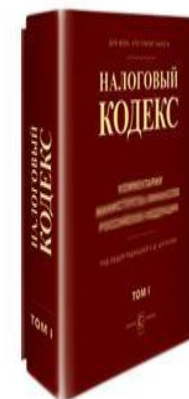
Пленум ВАС РФ в п. 34 Постановления от 28 февраля 2001 г. N 5

«О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»
(Утратил силу)

при решении вопроса о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц исходить из того, что **одно и то же правоотношение**

не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик – физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечено к налоговой и иной ответственности.

практика "двойного" привлечения к ответственности налогоплательщиков - физических лиц, являющихся предпринимателями без образования юридического лица за непредставление налоговой декларации на основании ст. 119 НК РФ и повторно - на основании п. 12 ст. 7 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации"





Постановление КС РФ от 15 июля 1999 № 11-П –восстановительные и штрафные санкции. Плательщик не может подвергаться штрафам многократно.

Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции». К сумме невнесенного налога законодатель вправе добавить пеню как компенсацию потерь. Бесспорное взыскание правомерно в рамках **налоговых имущественных отношений** (не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых и уголовных санкций).

Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. N 130-О - санкции, предусмотренные ст. 119 НК РФ и оспариваемым положением п. 12 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Административная и налоговая ответственность за одно деяние.

Штрафы, взимаемые Н.О. с физических лиц означает применение административной ответственности за нарушение налогового законодательства.

Определение Конституционного Суда РФ от 1.12.2009 №1488-О-О, от 25.02.2016 № 236-О

Механизм исполнения конституционной обязанности по уплате налогов включает налоговые нарушения и административные нарушения законодательства о налогах и сборах



Постановление Пленума ВАС РФ от 27 января 2003 г. № 2 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях"

Статья 2 Вводного закона признала утратившими силу лишь пункт 4 статьи 91, статью 124 и пункт 3 статьи 126 НК РФ.

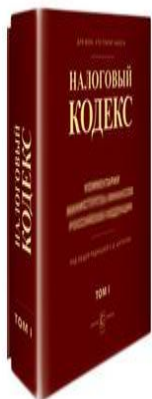
Ответственность за административные правонарушения в области налогов установлена статьями 15.3 - 15.9 и 15.11 КоАП.

Субъектами ответственности согласно данным статьям являются должностные лица организаций, граждане. Субъекты налоговой ответственности – организации.

Налоговая ответственность - самостоятельный вид ответственности.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 № 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении КоАП РФ»

В случае привлечения к ответственности, предусмотренной нормами Налогового кодекса Российской Федерации, содержащими **признаки административного правонарушения, производство** по делу должно осуществляться в порядке, **предусмотренном КоАП РФ** (часть 3 статьи 1.7 КоАП РФ, часть 2 статьи 10 НК РФ).





Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 N 18"О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях"

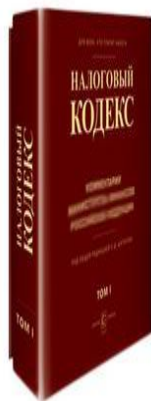
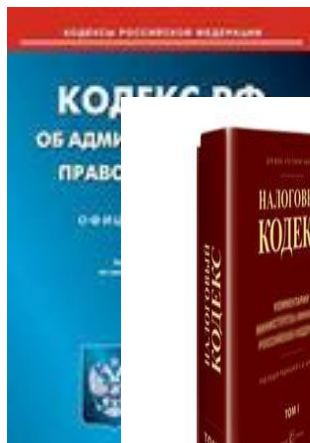
Административная ответственность в области налогов и сборов предусмотрена статьями 15.3 – 15.9, 15.11 КоАП РФ.

Субъектами нарушений являются должностные лица организаций и граждане.

Постановление Президиума ВАС РФ от 18.02.2013 № 11890/12 – для разъяснения вопроса о налоговой ответственности применять ППВАС от 2.06.2004 № 10 (неправильная квалификация – отмена постановления налогового органа)



1. *Субсидиарное применение КоАП РФ не допускается.*
2. *Исчисление сроков давности.*
3. *Санкции – ограничение снижения штрафов, наказания помимо штрафов.*



2. Признаки административной ответственности

2.1. Основанием административной ответственности выступает административное правонарушение

	Субъект (ч.4 ст.108 НК)	Санкции	Вина	Нарушение-ответственность
КоАП РФ	ЮЛ, ДЛ (к НО - организация), гражданин	Административное наказание (карательное воздействие)	ЮЛ Должностное лицо Гражданин	+
НК РФ	Налогоплательщик, налоговый агент, иные лица	Штраф (возможно уменьшение) + право восстановительные санкции (пени)	Умысел, неосторожность Вина организации зависит от вины ФЛ либо представителей	+



*2.2. К административной ответственности может быть привлечено
физическое и юридическое лицо
(разграничение административной и налоговой ответственности по
субъекту - условно)*

Правила квалификации

Презумпция невиновности физического лица
(потенциальный конфликт между обязанностью
представлять документы и презумпцией
невиновности,
включая право не свидетельствовать)



Презумпция невиновности юридического лица

26.2 КоАП РФ – вина подлежит доказыванию

ч.3 ст.1.5 – бремя доказывания;

ч.4 – сомнения НО:

2.1 КоАП РФ (ППВАС 2003 № 2 п.17) – проверка 28.2 КоАП РФ
отказ в привлечении (ч.2 ст.206 АПК РФ, отмена ч.2 ст.211
АПК)

Письмо Северо-Западного таможенного управления РФ от 17.10.2005 г. N 12-02-15/19907 «О направлении информации»

*При этом организация лишь **вправе**, а не обязана доказывать соответствующие юридические факты. Критерий "возможности для соблюдения правил и норм" не является единственным для оценки вины юридического лица.*



Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП РФ, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

Ответственность предусмотрена Особенной частью
Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо



Рассматривая дело об административном правонарушении, **арбитражный суд** в судебном акте **не вправе указывать** на наличие или отсутствие вины должностного лица или работника в совершенном правонарушении, поскольку установление виновности названных лиц **не относится к компетенции** арбитражного суда.

*Если до рассмотрения арбитражным судом дела о привлечении к административной ответственности юридического лица (а равно дела об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности юридического лица) судом общей юрисдикции рассмотрено дело о привлечении к административной или уголовной ответственности за данное нарушение физического лица (а равно дело об оспаривании решения административного органа о привлечении к административной ответственности физического лица), **квалификация, данная судом общей юрисдикции совершенному деянию, не является обязательной** для арбитражного суда. При этом **оценка, данная судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом.***



Квалификация, данная судом общей юрисдикции совершенному деянию, не является обязательной для арбитражного суда. При этом оценка, данная судом общей юрисдикции, обстоятельствам, которые установлены в рассмотренном им деле, принимается во внимание арбитражным судом.

Позиция суда:

В рамках настоящего дела оспаривается решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, решение СОЮ не имеет преюдициального значения

Постановление Четвертого ААС от 29.03.2017 по делу А19-17241/2016



Постановление Семнадцатого ААС от 15.01.2015 № 17АП-16508/2014-АК

Довод о привлечении директора общества мировым судьей к административной ответственности по ч.2 статьи 15.2 КоАП РФ не имеет преюдициального значения для рассмотрения дела в отношении организации

Постановление Курганского областного суда от 6.06.2013 по делу № 4А-152/2013

ДЛ (руководитель) – ч. 1 ст.15.3 КоАП РФ

Руководитель успешно оспорил в административном порядке привлечение ООО к налоговой ответственности

Позиция суда: решение ФНС по делу в отношении руководителя преюдициального значения не имеет. Только оценка материалов дела по правилам статьи 26.11 КоАП РФ.

Постановление Четвертого ААС от 21.09.2016 №04АП-4647/2016

Выводы преюдициального значения не имеют, т.к. Общество привлекалось к налоговой, а не административной ответственности.



ООО «А»(работодатель)- работник-налоговый орган

Трудовой договор: обязанности работника по соблюдению, должностная инструкция, инструктаж.

Какие меры не были предприняты ЮЛ?

Постановление КС РФ от 17.01.2013 № 1 «виновность юридического лица в совершении административного правонарушения является, как правило, следствием виновности физических лиц – должностных лиц или работников»



Вина юридического лица

- Положения части 2 статьи 2.1 КоАП РФ, **направлены на обеспечение действия презумпции невиновности** (статья 1.5 КоАП РФ), имеют целью **исключить** возможность привлечения юридических лиц к административной ответственности **при отсутствии их вины**
Определение КС РФ от 21.04.2005 г. № 119

Юридическое лицо **должно** нести ответственность за действия работника.

Но: в отношении индивидуального предпринимателя - 2.4 КоАП РФ

- *Постановление Президиума ВАС РФ от 28.06.2005 № 480/05*

Пределы административной ответственности юридических и должностных лиц

- Выполнение юридическим лицом предписаний, требований... государственного органа, органа местного самоуправления, вышестоящего руководителя, повлекшие возникновение события административного правонарушения
- Незаконное бездействие государственных органов, органов местного самоуправления... непосредственно повлекло возникновение события административного правонарушения
- Неисполнение работником юридического лица, работником ИПБЮЛ, доведенных до него в установленном порядке..



Разграничение ответственности организации и должностного лица (ДЛ)

- **Административной ответственности подлежит должностное лицо** в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.
- **Под должностным лицом** в КоАП РФ следует понимать...лица, совершившие административные правонарушения в связи с выполнением организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций, руководители и другие работники иных организаций, арбитражные управляющие...и...





Разграничение ответственности организации и должностного лица (ДЛ)

руководители организаций, осуществляющих полномочия единоличных исполнительных органов других организаций,

физические лица, являющиеся учредителями (участниками) юридических лиц,

руководители организаций, осуществляющих полномочия единоличных исполнительных органов организаций, являющихся учредителями юридических лиц,

несут административную ответственность как должностные лица



Разграничение ответственности организации и должностного лица (ДЛ)

- организационно - распорядительные функции включают в себя, например, руководство коллективом, расстановку и подбор кадров, организацию труда или службы подчиненных, поддержание дисциплины, применение мер поощрения и наложение дисциплинарных взысканий.

- к **административно - хозяйственным функциям** могут быть, в частности, отнесены полномочия по управлению и распоряжению имуществом и (или) денежными средствами, находящимися на балансе и банковских счетах организаций и учреждений, воинских частей и подразделений, а также совершение иных действий: принятие решений о начислении заработной платы, премии, осуществление контроля за движением материальных ценностей, определение порядка их хранения и т.п.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 09.07.2013 N 24 (ред. от 24.12.2019) "О судебной практике по делам о взяточничестве и об иных коррупционных преступлениях"

Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 16.10.2009 N 19 "О судебной практике по делам о злоупотреблении должностными полномочиями и о превышении должностных полномочий"



Разграничение ответственности организации и должностного лица (ДЛ)

- **Административная ответственность – только ДЛ**

! Не исключена налоговая ответственность для организации
Нарушение правил ведения бухгалтерского учета (ст. 120 НК РФ, 15.11 КоАП РФ)

! Возможно освобождение от ответственности в случае отмены решения о привлечении организации к налоговой ответственности

Постановление Иркутского областного суда от 27.02.2015 по делу N 4а-76/2015

Требование удовлетворено, поскольку решение налогового органа, вынесенное на основании обстоятельств, послуживших поводом для привлечения правонарушителя к ответственности, признано арбитражным судом недействительным (нет состава правонарушения).

! ИПБЮЛ не может быть привлечен к ответственности по статье 15.11 и в том случае, если он выполняет функции должностных лиц, не заключая договоров с руководителем, глав.бухгалтером



Разграничение ответственности организации и должностного лица (ДЛ)

- **Административная ответственность должностных лиц наряду с иным субъектом**

Часть 1 статьи 15.6 КоАП РФ – гражданин

выполнение организационно-распорядительных или административно-хозяйственных функций должно быть установлено



Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 N 18 "О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях"

- Административная ответственность в области налогов и сборов предусмотрена статьями 15.3 – 15.9, 15.11 КоАП РФ. Субъектами нарушений являются должностные лица организаций и граждане.
- Влияние должностного лица на неправомерное решение коллегиального органа (ППВС РФ 2005 года № 5)
- Статья 15.3 КоАП РФ - 15.9, 15.11 КоАП РФ индивидуальный предприниматель не может быть привлечен к ответственности (относимо и к случаям, когда ИП сам исполняет обязанности руководителя, главбуха, иных должностных лиц, не заключая трудовой договор)



Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 N 18"О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях"

- Статья 15.3, 15.6, 15.11 КоАП РФ + ФЗ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» привлечение ДЛ к АО (руководитель и главбух). Ведение ...обязанность экономического субъекта...организация ведения и хранения
- Ведение бухучета третьими лицами на основании гражданско-правового договора...не освобождает руководителя



Постановление ВС РФ от 09.03.2017 № 78-АД17-8

«судами не установлено в чем выразилось не исполнение либо ненадлежащее исполнение генеральным директором служебных обязанностей»... производство прекратить (15.6 КоАП РФ)

Постановление ВС РФ от 25.11.2015 № 78-АД15-8

«были ли допущены нарушения, связанные с организацией представления в налоговый орган налоговых деклараций»
... служебные обязанности руководителя Vs служебные обязанности главного бухгалтера... производство прекратить (15.5 КоАП РФ)

Солидарная ответственность – противоречит принципам КоАП РФ

2.3. Порядок привлечения к административной ответственности: судебный и административный

судебный	судебный/ административный
Ч. 1 Ст.23.1 КоАП РФ	Ч.2,3 ст.23.1 КоАП РФ
15.3 – 15.12 КоАП РФ	Ч.2, 2.1, 2.2, 3 ст.15.27



23.5 КоАП РФ

дела об административных правонарушениях, предусмотренных частями 2, 4 - 15 статьи 14.5, частью 5 статьи 14.13, статьей 15.1, частями 1 - 3 статьи 15.27 (в пределах своих полномочий), статьей 19.7.6 КоАП РФ.

Рассматривать дела об административных правонарушениях от имени налоговых органов вправе:

- 1) руководитель федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, его заместители;
- 2) руководители территориальных органов федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, в субъектах Российской Федерации, их заместители;
- 3) руководители территориальных органов федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, в городах, районах.



Возбуждение дела об АП

Приказ ФНС РФ от 02.08.2005 N САЭ-3-06/354 "Об утверждении Перечня должностных лиц налоговых органов Российской Федерации, уполномоченных составлять протоколы об административных правонарушениях"

Протоколы об административных правонарушениях уполномочены составлять

должностные лица налоговых органов

часть 3 статьи 14.1.1, статья 14.1.1.-1, часть 3 статьи 14.5, часть 5.1 и 8 статьи 14. 13, статья 14.25.1, **статья 15.3 - 15.9, 15.11**, часть 3 статьи 18.17, часть 1 статьи 19.4, часть 1 статьи 19.5, статьи 19.6, 19.7 КоАП РФ

Должностные лица, уполномоченные проводить мероприятия по контролю

Постановление Ямало-Ненецкого АО от 21.08.2018 по делу № 4а-195/2018 (15.5 КоАП РФ)

Постановление Ямало-Ненецкого АО от 21.08.2018 по делу № 4а-203/2018 (15.3 КоАП РФ)



- Часть 1 статьи 28.3 КоАП РФ «протоколы об административных правонарушениях, предусмотренных КоАП РФ, составляются должностными лицами органов, уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях в соответствии с главой 23 КоАП РФ, в пределах компетенции соответствующего органа.
- Налоговые органы рассматривают дела об административных правонарушениях, предусмотренных статьей 14.5 КоАП РФ, в части продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг без применения контрольно-кассовых машин (часть 1 статьи 23.5 КоАП РФ).

Пример: Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 10.01.2008 N Ф04-10/2008(373-А27-43). Ссылка на 28.3 ч.2 – не состоятельна

Пример: Суды вправе рассматривать дела об АП (15.11 КоАП РФ), но только при получении протокола (Пензенский областной суд от 20.03.2007 по делу № 33-504).



2.4. Административная ответственность судимости не влечет

Статья 4.3. КоАП РФ Обстоятельства, отягчающие административную ответственность

Обстоятельствами, отягчающими административную ответственность, признаются:

повторное совершение **однородного административного правонарушения,**

Лицо, которому назначено административное наказание за совершение административного правонарушения, считается подвергнутым данному наказанию со дня вступления в законную силу постановления о назначении административного наказания до истечения одного года со дня окончания исполнения данного постановления.

Иные последствия для организаций, физических лиц. Риск-ориентированный контроль.



2.5. Оперативность привлечения к административной ответственности

- Статья 4.5. КоАП РФ. Давность привлечения к административной ответственности
- **Постановление** по делу об административном правонарушении **не может быть вынесено по истечении** двух месяцев (по делу об административном правонарушении, рассматриваемому судьей, - по истечении трех месяцев) со дня совершения административного правонарушения
- ...за нарушение **законодательства ...о налогах и сборах...** по истечении одного года со дня совершения административного правонарушения
- **законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете** по истечении двух лет со дня совершения административного правонарушения
- ! *нарушение может быть связано с неуплатой налогов в качестве последствия – ч.2 ст.16.2 КоАП РФ, может быть иной объект правонарушения 19 глава КоАП РФ*



2.5. Оперативность привлечения к административной ответственности

- Статья 4.5. КоАП РФ. Длительность административной ответственности

Момент исчисления

- общее правило
- длящиеся правонарушения
- При этом следует учитывать, что возложены и иным нормативным актом также правовым актом РФ от 24.03.2005 № 5)

Под длящимся административным правонарушением следует понимать действие (бездействие), выражающееся в длительном непрекращающемся невыполнении или ненадлежащем выполнении возложенных на лицо обязанностей и характеризующееся непрерывным осуществлением противоправного деяния, за исключением случаев, когда административные правонарушения, выражаются в невыполнении обязанности к конкретному сроку (*ППВАС РФ от 27.01.2003 № 2; ППВС РФ от 24.05.2005 № 5*)



2.5. Оперативность привлечения к административной ответственности

- Статья 4.5. КоАП РФ. Давность привлечения к административной ответственности
- **Прекращение уголовного дела / отказ в возбуждении уголовного дела** (ПКС РФ от 13 июля 2010 г. № 15-П).
Материалы ранее прекращенного уголовного дела могут быть использованы в качестве доказательств
- **Приостановление**
- **Восстановление** (Постановление Президиума ВАС РФ от 12.11.2013 № 7473/13)



2.5. Оперативность привлечения к административной ответственности

- Постановление КС РФ от 16.06.2009 № 9-П «лицо, в отношении которого производство прекращено за истечением сроков давности считается невиновным»
- Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.03.2005 N 5 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»

П. 13.1 В постановлении о прекращении производства в связи с истечением срока давности указываются все обстоятельства дела, а не только касающиеся истечения срока (выводы о виновности исключены)

- не может быть отказано в проверке и оценке доводов об отсутствии в его действиях (бездействии) состава административного правонарушения в целях обеспечения судебной защиты прав и свобод этого лица (отсутствие события и состава фиксируется в постановлении)



3. Основания административной ответственности

Нормативное – совокупность общеобязательных правил, устанавливающих признаки административного правонарушения, виды и размеры наказаний.

Фактическое – совершенное противоправное деяние, содержащее признаки административного правонарушения.

Процессуальное – порядок привлечения лица к административной ответственности.



Нормативное

- Законодательство об административных правонарушениях = КоАП РФ + законы субъектов РФ об административных правонарушениях.
- Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законодательством об административных правонарушениях, то применяются правила международного договора.



- ***Действие во времени*** – проблема соотношения последствий изменения охранительной и регулятивной норм. Изменение или отмена отраслевой нормы.
- **Статья 1.7 КоАП РФ**

Постановление Пленума ВАС РФ от 22 июня 2012 № 34

«устранение ответственности за публично-правовое правонарушение имеет место и в случае отмены обязанности за невыполнение которой ответственность была установлена»

Исключение ответственности не исключает исполнение обязанности



- **Действие во времени** – проблема соотношения последствий изменения охранительной и регулятивной норм. Изменение или отмена отраслевой нормы.
- Статья 1.7 КоАП РФ

...из-за отмены ранее существовавшей обязанности...если постановление не исполнено...основанием освобождения..1.7 КоАП РФ...

...на день рассмотрения спора в Президиуме публичная обязанность изменена/отменена...отсутствует объективная сторона...

...Инструкция ЦБ РФ...подлежит применению нормативный акт, улучшающий положение лица...

...Постановление Пленума ВАС РФ от 22.07.2012 № 37 «О некоторых вопросах, возникающих при устранении ответственности за совершение публично-правового правонарушения»; орган обязан принять меры...исключить возможность несения лицом ...отмена Приказа ФОИВ...положение общество улучшилось)



Фактическое

Вопросы квалификации

Материальный состав

Вина лица

Фиксация выявленных фактов нарушений

-Возможно или нет выявление события без проверки?

П.1 ч.1 ст.28.1 КоАП РФ непосредственное обнаружение события не связано именно с проверкой. Условие - 28.3 КоАП РФ.

-Фиксация нарушений в случае выявлении нескольких фактов правонарушений.

