К вопросу о субъективной стороне налоговых правонарушений

**Человек:** Предметом исследования выступает субъективная сторона налоговых правонарушений, которая исследуется во взаимосвязи с общей теорией вины и субъективной стороны правонарушения. Авторами анализируются законодательные определения умысла и неосторожности, закрепленные в Налоговом кодексе РФ. При этом активно применяется сравнительно-правовой метод, выразившийся в сопоставлении в аналогичными категориями, закрепленными в Уголовном кодексе РФ и Кодексе об административных правонарушениях. Особое внимание уделяется осознанию противоправности как характеристики волевого элемента умысла и неосторожности в НК РФ. Раскрывается противоречивость судебной практики по вопросам характеристик вины налогового правонарушителя В процессе исследования применялись следующие методы научного познания: диалектический, формально-юридический, историко-правовой, сравнительно-правовой. Авторы использовали философские законы единства и борьбы противоположностей, перехода количественных изменений в качественные. В результате исследования авторы пришли к следующим выводам:Необходимо 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".Законодателю необходимо изменить формулировку неосторожной формы вины, указав на осознание наличия общественной опасности налогового правонарушения. При понимании вины в налоговом праве необходимо исходить из ее психологической концепции, а не объективного непринятия мер.Общественная опасность налоговых правонарушений, совершаемых умышленно и по неосторожности, несопоставима. Поэтому законодателю необходимо дифференцировать ответственность за налоговые правонарушения, устанавливая в пункте первом статьи, предусматривающей налоговое правонарушение ответственность за его неосторожное совершение, а во втором пункте - за умышленное. Причем изменения, вносимые в Налоговый кодекс должны носить системный характер.

**Key words:** субъективная сторона, правонарушение, налоговое правонарушение, вина, вина налогового правонарушителя, умысел, неосторожность, формы вины, виды вины, налоговая противоправность

=================================

**FastText\_KMeans\_Clean:** Однако сознание – это не только отражение определенных реалий (в нашем случае требований налогового законодательства), это еще и их уяснение, выработка к ним определенного отношения, которое опредмечивается в деятельности субъекта. Так, указание на то, что лицо "осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)", есть характеристика интеллектуального элемента умысла, связанного с познавательными процессами психической деятельности лица. Причем правило о зависимости формы вины в пункте первом статьи Налогового кодекса, от того как сформулирована форма вины в пункте втором, подтверждено решением Конституционного суда, указавшего, что недопустимо привлекать дважды к налоговой ответственности за одной и то же деяние по разным пунктам одной и той же статьи, квалифицируя в одном случае деяние как умышленное, а в другом как неосторожное [12]. 1. 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.

**Key words part:** 0.6923076923076923

=================================

**FastText\_KMeans\_Raw/:** Конструкции составов правонарушений различаются по своей структуре, и поэтому психическое отношение в одних случаях необходимо установить только к деянию (для формальных составов), а в других - как к деянию, так к последствиям (для материальных составов налоговых правонарушений). Однако сознание – это не только отражение определенных реалий (в нашем случае требований налогового законодательства), это еще и их уяснение, выработка к ним определенного отношения, которое опредмечивается в деятельности субъекта. Недостаточно принцип вины провозгласить общеправовым и отраслевым (применительно к налоговому праву), чтобы он стал таковым необходимо само понимание вины как психического отношения, а не как объективного непринятия мер. 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. 1. 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.

**Key words part:** 0.6153846153846154

=================================

**FastText\_PageRank\_Clean/:** Все остальные признаки рассматриваются как дополнительные, иначе – факультативные. Приведем другой судебный пример. Однако судебная практика по данному вопросу разноречива. Во-первых, психологическая. Следует руководствоваться самим смыслом статьи. Вина неразрывно связана с ее носителем – субъектом. Уголовный кодекс Российской Федерации содержит специальную статью с названием "невменяемость". Обратим внимание на последнюю законодательную формулировку.

**Key words part:** 0.4230769230769231

=================================

**FastText\_PageRank\_Raw/:** Вернемся к характеристике интеллектуального элемента вины. Например, "не убей", "не укради" и так далее. Перейдем к характеристике неосторожной формы вины. Приведем другой судебный пример. Во-первых, психологическая. Следует руководствоваться самим смыслом статьи. Уголовный кодекс Российской Федерации содержит специальную статью с названием "невменяемость". Обратим внимание на последнюю законодательную формулировку.

**Key words part:** 0.4615384615384616

=================================

**Mixed\_ML\_TR/:** Именно на основании сочетания различных элементов воли и сознания законодатель и конструирует определения форм вины. Понятие умысла раскрывается в п. 1 ст. 110 НК РФ. В пункте 3 статьи 110 Налогового кодекса указано: "Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать". Есть и прямо противоположное судебное решение по вопросам юридического значения разъяснений уполномоченных органов. Во-вторых, по правилам законодательной техники, если законодатель в пункте первом статьи не указал форму вины, а в пункте втором специально указал, что данное правонарушение может быть совершено с умыслом, то правонарушение, указанное в пункте первом, может быть совершено только по неосторожности. 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". 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. 1. 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.

**Key words part:** 0.7307692307692307

=================================

**MultiLingual\_KMeans/:** Именно на основании сочетания различных элементов воли и сознания законодатель и конструирует определения форм вины. Понятие умысла раскрывается в п. 1 ст. 110 НК РФ. Есть и прямо противоположное судебное решение по вопросам юридического значения разъяснений уполномоченных органов. Во-вторых, по правилам законодательной техники, если законодатель в пункте первом статьи не указал форму вины, а в пункте втором специально указал, что данное правонарушение может быть совершено с умыслом, то правонарушение, указанное в пункте первом, может быть совершено только по неосторожности. 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.

**Key words part:** 0.7307692307692307

=================================

**Multilingual\_PageRank/:** Возникает вопрос к чему должно проявляться данное психическое отношение. Оно не существует в отрыве от них [5, с. 602]. Поэтому мы полагаем, что применительно к современной эпохе, характеризующейся постоянным увеличением количества НПА, данная презумпция постепенно начинает утрачивать свое значение. Или сфера ее действия становится более ограниченной. В психической реальности это не совсем так. На наш взгляд, они связаны с уровнем определенного образования субъекта. Обратим внимание на последнюю законодательную формулировку. Указанную нами формулировку необходимо изложить в следующей редакции.

**Key words part:** 0.3461538461538461

=================================

**RuBERT\_KMeans\_Without\_ST/:** Законодатель при формулировании интеллектуального элемента сформулировал ее со знаком "минус", указав, что "лицо, его совершившее не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия)…". Тем самым законодатель избавил налоговые органы доказывать осознание противоправности. По нашему мнению, законодательная формулировка неосторожности, содержащаяся в Налоговом кодексе, скрывает "завуалированную" ответственность без вины, так как содержит очень много оценочных понятий, толкование которых зависит от субъективизма уполномоченных органов. Так, в мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 21.12.2000 г. № 244 указано, что "вина организации при нарушении законодательства о контрольно-кассовых машинах проявляется в виновном действии (бездействии) соответствующих лиц, действующих от имени организации, и заключается в необеспечении выполнения правил физическими лицами (конкретными работниками), действующими от имени организации" [11]. Причем правило о зависимости формы вины в пункте первом статьи Налогового кодекса, от того как сформулирована форма вины в пункте втором, подтверждено решением Конституционного суда, указавшего, что недопустимо привлекать дважды к налоговой ответственности за одной и то же деяние по разным пунктам одной и той же статьи, квалифицируя в одном случае деяние как умышленное, а в другом как неосторожное [12].

**Key words part:** 0.7307692307692307

=================================

**RuBERT\_KMeans\_With\_ST/:** Так, указание на то, что лицо "осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)", есть характеристика интеллектуального элемента умысла, связанного с познавательными процессами психической деятельности лица. Так, в одном из определений Конституционного суда указано, что "выявленные налоговым органом и судом неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика и исключать вину лица в совершении налогового правонарушения" [7]. 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". С позиции юридической техники более выверенной выглядит статья 2.8 (невменяемость) Кодекса об административных правонарушениях.

**Key words part:** 0.6538461538461539

=================================

**RUBERT\_page\_rank\_Without\_ST/:** Оно не существует в отрыве от них [5, с. 602]. Например, "не убей", "не укради" и так далее. Приведем другой судебный пример. Во-первых, психологическая. Обратим внимание на последнюю законодательную формулировку.

**Key words part:** 0.3461538461538461

=================================

**RUBERT\_page\_rank\_With\_ST/:** Вернемся к характеристике интеллектуального элемента вины. Или сфера ее действия становится более ограниченной. Приведем другой судебный пример. Следует руководствоваться самим смыслом статьи. Указанную нами формулировку необходимо изложить в следующей редакции.

**Key words part:** 0.4230769230769231

=================================

**RUSBERT\_KMeans\_Without\_ST/:** Налоговый Кодекс содержит только определение понятия форм вины – умысла и неосторожности, но само легальное определение вины как таковое отсутствует, что можно признать одним из его недостатков. Так, указание на то, что лицо "осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)", есть характеристика интеллектуального элемента умысла, связанного с познавательными процессами психической деятельности лица. Понятия "осознание общественной опасности" и "осознание противоправности" не одинаковые. Непредставление налоговой декларации совершается как умышленно, так и по неосторожности, неосторожная форма вины проявляется в том случае, если налогоплательщик не знал о сроках преставления налоговой декларации, хотя должен быть знать данные сроки и осознавать, что их нарушение приводит к сбою в нормальном функционировании деятельности налоговых органов.

**Key words part:** 0.6923076923076923

=================================

**RUSBERT\_KMeans\_With\_ST/:** Недостаточно принцип вины провозгласить общеправовым и отраслевым (применительно к налоговому праву), чтобы он стал таковым необходимо само понимание вины как психического отношения, а не как объективного непринятия мер. Волевой элемент неосторожной формы вины представлен формулировкой "должно было и могло осознавать". Таким образом, из смысла п. 4 ст. 110 НК РФ вытекает, что для установления вины организации необходимо выявить вину должностных лиц. 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".

**Key words part:** 0.6538461538461539

=================================

**RUSBERT\_page\_rank\_Without\_ST/:** Оно не существует в отрыве от них [5, с. 602]. В психической реальности это не совсем так. На наш взгляд, они связаны с уровнем определенного образования субъекта. Вина неразрывно связана с ее носителем – субъектом. Между тем, мы имеем дело с одним и тем же понятием, которое должно быть идентичным для отраслей права публично-правового цикла.

**Key words part:** 0.4230769230769231

=================================

**RUSBERT\_page\_rank\_With\_ST/:** Иными словами, сознание и воля субъекта характеризуют психическое отношение. В психической реальности это не совсем так. Субъект проявляет свои волевые свойства и по отношению к противоправности. На наш взгляд, они связаны с уровнем определенного образования субъекта. В юридической литературе существуют и другие точки зрения по данному вопросу.

**Key words part:** 0.38461538461538464

=================================

**Simple\_PageRank/:** Так, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа признал, что "Противоречивая позиция Минфина России по какому-либо вопросу, смена ее на противоположную точку зрения признается свидетельствующей о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ должны трактоваться в пользу налогоплательщика" [8]. В п. 4 ст. 110 Налогового кодекса указано, что "вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения". Непредставление налоговой декларации совершается как умышленно, так и по неосторожности, неосторожная форма вины проявляется в том случае, если налогоплательщик не знал о сроках преставления налоговой декларации, хотя должен быть знать данные сроки и осознавать, что их нарушение приводит к сбою в нормальном функционировании деятельности налоговых органов. 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. 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. 1. 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.

**Key words part:** 0.7692307692307693

=================================

**TextRank/:** В пункте 3 статьи 110 Налогового кодекса указано: "Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать". Так, в одном из определений Конституционного суда указано, что "выявленные налоговым органом и судом неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика и исключать вину лица в совершении налогового правонарушения" [7]. В п. 4 ст. 110 Налогового кодекса указано, что "вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного 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". 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. 1. 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.

**Key words part:** 0.7307692307692307

=================================

**TF-IDF\_KMeans/:** В литературе отмечается, что психическое отношение неизбежно связано с волей и сознанием субъекта. Во-первых, данная презумпция не закреплена ни в одном нормативном правовом акте, а мы живем в правовом государстве на основании закона, поэтому налоговые органы, чья деятельность строится по формуле "можно только то, что прямо разрешено в законе", не могут оперировать данной презумпцией. Таким образом, из смысла п. 4 ст. 110 НК РФ вытекает, что для установления вины организации необходимо выявить вину должностных лиц. На позиции признания как умышленной, так и неосторожной формы вины у грубого нарушения правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов стоит и судебная практика. Как умышленно, так и по неосторожности могут быть совершены правонарушения, предусмотренные статьями: 123, 126, 126, 129.1, 129.2, 129.3, 129.4, 129.5, 129.6 Налогового кодекса Российской Федерации. 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". 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. Понятия невменяемости помимо Налогового кодекса содержатся в Уголовном кодексе и Кодексе об административных правонарушениях.

**Key words part:** 0.6923076923076923

=================================

**Текст:** В теории правонарушения под субъективной стороной понимают совокупность таких признаков как: вина правонарушителя, мотивы, цели, эмоциональное состояние. При этом на вину указывают как на обязательный признак любого правонарушения. Все остальные признаки рассматриваются как дополнительные, иначе – факультативные. Вполне понятно, что не существует правонарушения без мотива, как и любой другой человеческой деятельности. Нет деятельности без цели, а психологическим процессам всегда сопутствует определенный эмоциональный фон. Просто законодатель в одних случаях указывает эти характеристики при формулировании составов правонарушений, а в других нет. Поэтому их называют в теории юридической ответственности – дополнительными или факультативными [1, с. 318; 2, с. 52].. Центральное место в характеристике субъективной стороны состава налогового правонарушения занимает вина. Анализ составов налоговых правонарушений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, показывает, что законодатель не придает значения таким признакам субъективной стороны как мотив, цель, эмоциональное состояние налогового правонарушителя. Следовательно, его интересует только одна характеристика субъективной стороны – вина.. Налоговый Кодекс содержит только определение понятия форм вины – умысла и неосторожности, но само легальное определение вины как таковое отсутствует, что можно признать одним из его недостатков. Это относится также к Уголовному кодексу РФ и КоАП РФ, в которых также отсутствует легальное определение вины.. Между тем, вина - общеправовое понятие и оно должно быть единым для всех юридических наук. Очень часто вину определяют как психическое отношение к совершаемому деянию и его последствиям. Например, А.И. Рарог отмечает, что «вина – это психическое отношение лица к совершаемому им общественно опасному деянию, предусмотренному уголовным законом, и к его общественно опасным последствиям» [3, с. 14]. Иногда вину определяют как «психическое отношение уже к совершенному деянию» [4, с. 90], что не совсем точно, т.к. получается, что субъект уже совершил деяние, а потом устанавливает к нему определенное психическое отношение. Конструкции составов правонарушений различаются по своей структуре, и поэтому психическое отношение в одних случаях необходимо установить только к деянию (для формальных составов), а в других - как к деянию, так к последствиям (для материальных составов налоговых правонарушений).. Центральной категорией при определении вины является «психическое отношение» субъекта. Возникает вопрос к чему должно проявляться данное психическое отношение. Сказать, что оно проявляется исключительно к деянию и последствиям, еще не означает дать ему характеристику. Причем категория «психическое отношение» свойственна любой человеческой деятельности, в том числе и правомерной, но там оно носит позитивный, созидательный характер. И наоборот, субъект при совершении правонарушения проявляет отрицательное отношение к существующим в обществе ценностям, своим правовым обязанностям, законодательству и так далее.. В самой общей форме при совершении налогового правонарушения субъект проявляет отрицательное отношение к налоговым обязанностям и запретам, установленным в Налоговом кодексе Российской Федерации. Ввиду системности законодательства, одновременно он проявляет и негативное отношение к конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.. Психическое отношение – это сложная психическая и психологическая категория, исследуемая не только в юриспруденции, но и в психиатрии, а также в психологии. В литературе отмечается, что психическое отношение неизбежно связано с волей и сознанием субъекта. Оно не существует в отрыве от них [5, с. 602]. Иными словами, сознание и воля субъекта характеризуют психическое отношение. Сознание относится к одной из высших форм психической деятельности, оно отражает факты социальной действительности, существующие в нашем обществе, в том числе и правовые. Именно в сознании отражаются требования налогового законодательства, предъявляемые к налогоплательщикам. Однако сознание – это не только отражение определенных реалий (в нашем случае требований налогового законодательства), это еще и их уяснение, выработка к ним определенного отношения, которое опредмечивается в деятельности субъекта.. Психическое отношение неизбежно связано еще с одной высшей формой психики человека – его волей. Сознание у деликтоспособного субъекта не существует само по себе, оно основано на воле. И для уяснения поступающей информации необходимы волевые процессы субъекта. Таким образом, психическое отношение как элемент вины основано на сочетании волевых и познавательных процессов. Именно на основании сочетания различных элементов воли и сознания законодатель и конструирует определения форм вины. Причем не только в Налоговом кодексе, но и в Уголовном кодексе, а также в Кодексе об административных правонарушениях.. В Налоговом кодексе формам вины посвящена статья 110. Законодатель определяет, что «виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности». Таким образом, отечественный законодатель традиционно определяет две формы вины – умышленную и неосторожную.. Понятие умысла раскрывается в п. 1 ст. 110 НК РФ. «Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия)».. Из законодательного определения умысла вытекает, что он складывается из волевых и интеллектуальных элементов. Так, указание на то, что лицо «осознавало противоправный характер своих действий (бездействия)», есть характеристика интеллектуального элемента умысла, связанного с познавательными процессами психической деятельности лица.. Указание законодателем на «желание или сознательное допущение вредных последствий таких действий (бездействия)» - означает характеристику волевого элемента умысла. Иногда в юридической литературе пишут, что действующее налоговое законодательство не знает деления умысла на прямой или косвенный. На наш взгляд «сознательное допущение», есть не что иное как характеристика косвенного умысла налогового правонарушителя.. Вернемся к характеристике интеллектуального элемента вины. Как видно, законодатель пишет о осознании противоправного характера своих действий (бездействия). Таким образом, налоговый правонарушитель должен понимать, что его деяние нарушает ту или иную норму права. Причем законодатель не говорит о том, что обязательно должно следовать осознание налоговой противоправности, он указывает как бы на противоправность в целом. Поэтому в данном случае можно сослаться и на общее знание конституционного положения об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы. В любом случае налоговый орган для привлечения субъекта к ответственности обязан доказать, что субъект осознавал противоправность своих действий.. Думается, что здесь «не работает» презумпция знания закона. Во-первых, данная презумпция не закреплена ни в одном нормативном правовом акте, а мы живем в правовом государстве на основании закона, поэтому налоговые органы, чья деятельность строится по формуле «можно только то, что прямо разрешено в законе», не могут оперировать данной презумпцией. Во-вторых, формулу презумпции знания закона вывели еще римские юристы, но тот период времени характеризовался минимальным количеством нормативных правовых актов. Поэтому мы полагаем, что применительно к современной эпохе, характеризующейся постоянным увеличением количества НПА, данная презумпция постепенно начинает утрачивать свое значение. Или сфера ее действия становится более ограниченной. Так, в Уголовном кодексе при характеристике умысла законодатель пишет об «осознании общественной опасности». Понятия «осознание общественной опасности» и «осознание противоправности» не одинаковые. Осознание общественной опасности тех или иных действий складывается у субъекта на основе уяснения общих правил поведения в обществе в процессе его социализации. Например, «не убей», «не укради» и так далее. Осознание противоправности может сложиться только на основании знания нормативных правовых актов. Таким образом, налоговый орган обязательно должен установить осознание противоправности действия или бездействия налогоплательщика.. Характеристика интеллектуального элемента умысла не ограничивается только осознанием противоправности и для наличия прямого умысла субъект должен осознавать наступление вредных последствий, а также причинную связь. Осознание причинной связи выражается в том, что субъект понимает, что именно его действия или бездействие приведут к последствиям (неуплате налога, занижению налогооблагаемой базы и так далее). Содержание осознания зависит уже от особенностей конкретного состава налогового правонарушения. Однако, как мы уже указывали, такое осознание необходимо при наличии материального состава налогового правонарушения, а законодатель в большинстве случаев формулирует составы налоговых правонарушений по типу формальных.. Разделение умысла на волевой и интеллектуальный элементы весьма условно, так как даже для самого осознания противоправности субъект должен проявить волевые усилия. В Налоговом кодексе указано, что воля проявляется только по отношению к последствиям. В психической реальности это не совсем так. Субъект проявляет свои волевые свойства и по отношению к противоправности. Воля, сознание, интеллект не расположены раздельно друг от друга, это мы уже в научной деятельности разделяем их в собственных познавательных целях.. Перейдем к характеристике неосторожной формы вины. В пункте 3 статьи 110 Налогового кодекса указано: «Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать».. Законодатель при формулировании интеллектуального элемента сформулировал ее со знаком «минус», указав, что «лицо, его совершившее не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия)…». Тем самым законодатель избавил налоговые органы доказывать осознание противоправности. Думается, что такая характеристика интеллектуального элемента противоречит самому понятию вины. Вина возможна только в рамках сознания, волевых и интеллектуальных элементов, взятых в совокупности. «Такая законодательная трактовка понятия небрежности противоречит самому понятию вины, учению о свободе воли и детерминистической природе человеческого поведения» [6, с. 42]. На наш взгляд, законодательное определение неосторожной формы вины фактически означает завуалированную ответственность без вины. Недостаточно принцип вины провозгласить общеправовым и отраслевым (применительно к налоговому праву), чтобы он стал таковым необходимо само понимание вины как психического отношения, а не как объективного непринятия мер.. Волевой элемент неосторожной формы вины представлен формулировкой «должно было и могло осознавать». В теории правового регулирования при характеристики данных оценочных понятий используют теорию «среднего человека», то есть субъекта с усредненными способностями, который при должном напряжении воли и сознания мог осознавать противоправный характер своих действий.. Однако вся проблема в том, что теория «среднего человека» сама является оценочной и сложно определить, что входит в содержание средних способностей. Помимо термина «могло» осознавать при характеристике неосторожности законодатель указывает на наличие возможностей данного осознания. На наш взгляд, они связаны с уровнем определенного образования субъекта. Думается, что уяснение этого понятия должно происходить в совокупности с другими положениями Налогового кодекса. Так Налоговый кодекс предоставляет право налогоплательщикам обращаться в налоговые органы с запросами по разъяснению норм налогового права.. В статье 111 НК РФ устанавливаются обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. В п. 3 ст. 111 указано, что вина исключается в случае: «выполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти». Кроме того, законодатель указывает на «выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга».. Таким образом, теоретически в случае сложного вопроса налогоплательщик может обратиться в компетентный орган за разъяснениями налогового законодательства. Если он не обратился, а действовал на свой страх и риск и его толкование норм налогового законодательства привело к налоговому правонарушению, налицо наличие неосторожной формы вины. При этом важные положения, касающиеся вины налогоплательщика, закреплены в правовой позиции Конституционного Суда РФ. Так, в одном из определений Конституционного суда указано, что «выявленные налоговым органом и судом неясности должны толковаться в пользу налогоплательщика и исключать вину лица в совершении налогового правонарушения» [7].. Приведем другой судебный пример. Так, Федеральный арбитражный суд Дальневосточного округа признал, что «Противоречивая позиция Минфина России по какому-либо вопросу, смена ее на противоположную точку зрения признается свидетельствующей о наличии неустранимых сомнений, противоречий и неясностей, которые в силу пункта 7 статьи 3 НК РФ должны трактоваться в пользу налогоплательщика» [8].. Однако судебная практика по данному вопросу разноречива. Есть и прямо противоположное судебное решение по вопросам юридического значения разъяснений уполномоченных органов.. Так, ФАС Центрального округа в одном из своих решений не принял во внимание доводы организации, основанные на разъяснении Минфина России, так как оно было дано в виде частного ответа и не содержало общих указаний, обязательных для применения субъектами налоговых отношений [9]. Из анализа судебного решения следует, что разъяснение Министерства финансов ввело в заблуждение налогоплательщика и он неверно исчислил налог, вследствие чего был привлечён к налоговой ответственности. В судебном решении было указано, что налоговое правонарушение было совершено по неосторожности. Принимать подобного рода решения дает основание именно формулировка, заложенная в определение «должно было и могло». Только в данном случае остается неясным, какие еще действия должен был бы совершить налогоплательщик, чтобы верно понять положения налогового законодательства.. По нашему мнению, законодательная формулировка неосторожности, содержащаяся в Налоговом кодексе, скрывает «завуалированную» ответственность без вины, так как содержит очень много оценочных понятий, толкование которых зависит от субъективизма уполномоченных органов.. Как известно, налоговой ответственности подлежат физические и юридические лица. В п. 4 ст. 110 Налогового кодекса указано, что «вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».. Таким образом, из смысла п. 4 ст. 110 НК РФ вытекает, что для установления вины организации необходимо выявить вину должностных лиц. В теории существует несколько подходов к определению вины юридического лица. Во-первых, психологическая. Во-вторых, объективная, когда вина понимается как объективное непринятие мер. Из смысла всей статьи 110 Налогового кодекса вытекает, что законодатель воспринял психологическую концепцию вины коллективного субъекта налогового правонарушения. В юридической литературе существуют и другие точки зрения по данному вопросу. Так, по мнению Э.Н. Нагорной, «законодатель, называя вину организации одним из условий привлечения ее к ответственности, установил не психическое отношение ее работников к совершению правонарушения, а то обстоятельство, что нарушение произошло из-за неправомерных действий самой организации [10, с. 26]. Рассматривая понимание вины юридических лиц необходимо исходить из положений все статьи 110 Налогового кодекса, а не только ее четвертой части. Как следует из анализа статьи 110, в ней употребляются формулировки «осознавало», «могло осознавать» и так далее, которые указывают на психологические процессы, происходящие в психике субъекта.. На позиции признания вины юридических лиц, в зависимости от вины ее должностных лиц, стоит и Конституционный суд Российской Федерации. Так, в мотивировочной части Определения Конституционного Суда РФ от 21.12.2000 г. № 244 указано, что «вина организации при нарушении законодательства о контрольно-кассовых машинах проявляется в виновном действии (бездействии) соответствующих лиц, действующих от имени организации, и заключается в необеспечении выполнения правил физическими лицами (конкретными работниками), действующими от имени организации» [11].. Действующее налоговое законодательство при формулировании составов налоговых правонарушений практически не указывает (за исключением двух случаев), с какой формой вины может быть совершено то или иное налоговое правонарушение.. Ученые-юристы сходятся во мнении, что если законодатель специально не указал в тексте статьи на форму вины, то налоговое правонарушение может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности, что не совсем верно. Во-первых, для определения того, может ли конкретное налоговое правонарушение совершено только умышленно или только по неосторожности, либо оно может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности, необходимо исходить из совокупности терминов, понятий, применяемых при описании состава налогового правонарушения. Следует руководствоваться самим смыслом статьи. Во-вторых, по правилам законодательной техники, если законодатель в пункте первом статьи не указал форму вины, а в пункте втором специально указал, что данное правонарушение может быть совершено с умыслом, то правонарушение, указанное в пункте первом, может быть совершено только по неосторожности.. Причем правило о зависимости формы вины в пункте первом статьи Налогового кодекса, от того как сформулирована форма вины в пункте втором, подтверждено решением Конституционного суда, указавшего, что недопустимо привлекать дважды к налоговой ответственности за одной и то же деяние по разным пунктам одной и той же статьи, квалифицируя в одном случае деяние как умышленное, а в другом как неосторожное [12]. В одном деянии не может существовать две формы вины одновременно.. Проанализируем формы вины у конкретных составов налоговых правонарушений. Думается, что нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе совершается как умышленно, так и по неосторожности. Это следует из того, что правоприменительная практика нарушение специальных правил (в данном случае порядка постановки на учет) связывает как с умыслом, так и с неосторожностью. А.В. Брызгалин указывает, что «для квалификации по данному составу не имеет значения форма вины» [13, с. 63].. Непредставление налоговой декларации совершается как умышленно, так и по неосторожности, неосторожная форма вины проявляется в том случае, если налогоплательщик не знал о сроках преставления налоговой декларации, хотя должен быть знать данные сроки и осознавать, что их нарушение приводит к сбою в нормальном функционировании деятельности налоговых органов. Аналогичное относится и к нарушению установленного способа представления налоговой декларации.. В пункте втором ст. 119.2 «Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения» специально указано на умышленную форму вины. Следовательно, правонарушение, предусмотренное пунктом первым, совершается исключительно по неосторожности.. А.В. Брызгалин указывает, что «субъективная сторона по статье 120 НК РФ может быть представлена как в виде умысла, так и неосторожности» [13, с. 179]. На позиции признания как умышленной, так и неосторожной формы вины у грубого нарушения правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов стоит и судебная практика.. Относительно неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора), законодатель специально разграничивает формы вины. Правонарушение, установленное пунктом 1 ст. 122 НК РФ, совершается по неосторожности, так как во втором пункте этой же статьи специально называется умышленная форма вины. Аналогичное относится и к правонарушению, предусмотренному ст. 122.1 Налогового кодекса. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов может быть совершено как умышленно, так и по неосторожности. Как умышленно, так и по неосторожности могут быть совершены правонарушения, предусмотренные статьями: 123, 126, 126, 129.1, 129.2, 129.3, 129.4, 129.5, 129.6 Налогового кодекса Российской Федерации.. Вина неразрывно связана с ее носителем – субъектом. Считаем необходимым остановиться на некоторых спорных моментах, касающихся характеристик субъекта налогового правонарушения и его вины.. 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» [14, с. 52-62]. 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 субъекта [15]. В связи с указанным выше, мы полагаем, что в этой части необходимо изменить формулировку статьи 111 Налогового кодекса. Указанную нами формулировку необходимо изложить 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. Так, Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа указал, что не может принять во внимание представленную индивидуальным предпринимателем справку, связанную с физическим недомоганием, так как он мог выполнить налоговую обязанность через своего представителя [16]. 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 действия» (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 давать 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 пир формулировании понятия невменяемости.. 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.. Сделаем выводы.. 1. 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».. 2. Законодателю необходимо изменить формулировку неосторожной формы вины, указав на осознание наличия общественной опасности налогового правонарушения. При понимании вины в налоговом праве необходимо исходить из ее психологической концепции, а не объективного непринятия мер.. 3. Общественная опасность налоговых правонарушений, совершаемых умышленно и по неосторожности, несопоставима. Поэтому законодателю необходимо дифференцировать ответственность за налоговые правонарушения, устанавливая в пункте первом статьи, предусматривающей налоговое правонарушение ответственность за его неосторожное совершение, а во втором пункте - за умышленное. Причем изменения, вносимые в Налоговый кодекс должны носить системный характер.