

СОСТАВ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ, ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА КОТОРОЕ ПРЕДУСМОТРЕНА П.1 СТ.126.1 НК РФ

Салостина Анжелика Анатольевна

магистрант, Московский финансово-юридический университет МФЮА, РФ, г. Москва

Согласно ст. 106 Налогового Кодекса Российской Федерации налоговое правонарушение — это противоправное виновно совершенное деяние налогового агента, налогоплательщика, а также иных лиц, за которое налоговым законодательством установлена ответственность. Составом налогового правонарушения является совокупность определенных налоговым кодексом фактических признаков и обстоятельств, наличие которых и позволяет квалифицировать деяние как противоправное, а соответственно, как определенное налоговое правонарушение. Состав правонарушения включает в себя четыре элемента: объект, субъект, объективную сторону, субъективную сторону.

Объект налогового правонарушения – это общественные отношения, которым в результате противоправного деяния причиняется ущерб. В данном случае объектом выступают интересы государства, которые непосредственно направлены на формирование бюджета, его доходной части.

Субъект налогового правонарушения – это физические лица, а также организации, которые совершили противоправное деяние - налоговое правонарушение.

Объективную сторону образует характеристика правонарушения - причинная связь между деянием и наступлением вредных последствий, их характер, размер, место, время, способ.

Составы налоговых правонарушений разделяют на материальные и формальные.

Материальными называют составы налоговых правонарушений, объективная сторона которых объединяет три элемента, а именно: наличие противоправного деяния, вреда и причинной связи между ними. К материальным составам в налоговом праве следует относить: неуплату или же неполную уплату налога.

Составы, для которых достаточно самого факта совершения правонарушения и которые никак не связаны с наступлением вредных последствий, называются формальными. К формальным составам в налоговом праве следует относить: отказ специалиста или эксперта от участия в проведении налоговой проверки (выездной или камеральной).

Налоговое правонарушение также может выражаться и в действии (неисполнение обязанностей) либо бездействии (несоблюдение запретов).

Субъективную сторону налогового правонарушения образуют сознательно-волевые признаки противоправного деяния. Помимо вины сюда относят мотивы и цели правонарушителя. Мотивом являются побудительные причины, которыми руководствовался нарушитель. Целью является конечный результат, к которому нарушитель стремился. Вина юридического лица в совершении противоправного деяния в области налогового права находится в прямой зависимости от вины ее должностных лиц, действия или бездействия которых повлекли за собой совершение налогового правонарушения.

Перечень налоговых правонарушений, за совершение которых привлекаются к ответственности физические и юридические лица, а также должностные лица, четко

определен в Налоговом Кодексе Российской Федерации (далее НК РФ) и Кодексе Российской Федерации об административных правонарушениях (далее КоАП РФ).

Интересно рассмотреть налоговое правонарушение, ответственность за которое предусмотрена п.1 ст.126.1 НК РФ в связи с тем, что налоговые органы привлекали налоговых агентов за представление справок по форме 2-НДФЛ, за содержащиеся в них недостоверные сведения. При этом, исходя из смысла актов налоговых органов, налоговый агент уже виновен, если представил справки по форме 2-НДФЛ с корректирующими сведениями. То есть фактически квалифицирует состав данного деяния как формальный состав - достаточно самого факта совершения противоправного деяния, который кстати, таковым не является и являться не может, так как право представлять корректирующие сведения закреплено в налоговом законодательстве.

Согласно статьи 126.1 части 1 НК РФ состав налогового правонарушения образует представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения.

Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных настоящим Кодексом, содержащих недостоверные сведения, влечет взыскание штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения. К таким документам относятся справки по форме 2-НДФЛ, а также расчеты по форме 6-НДФЛ.

При рассмотрении данного вопроса следует обратить внимание на следующее: любое ли действие налогового агента по представлению корректирующей справки по форме 2-НДФЛ образует состав рассматриваемого налогового правонарушения; какие ошибки, недостоверные сведения или неточности, указанные в справках по форме 2-НДФЛ являются признаками состава противоправного деяния, ответственность за которое предусмотрено п.1 ст.126.1 НК РФ.

Анализируя акты налоговых органов, можно сделать вывод - налоговыми органами не учитывается тот факт, что право представлять корректирующие сведения презюмируется той же самой статьей - пунктом 2 статьи 126.1 НК РФ где сказано, «что налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной указанной статьей, в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений» [1, с. 289].

Следует также обратить внимание на п. 3 Письма ФНС России от 09.08.2016 № ГД-4-11/14515 по применению пункта 1 статьи 126.1 НК РФ. В указанном письме разъяснено, что «НК РФ не содержит определения понятия «недостоверные сведения». В связи с этим, налоговое ведомство считает возможным относить к недостоверным любые не соответствующие действительности заполненные реквизиты сведений по форме 2-НДФЛ и расчетов по форме 6-НДФЛ. Сюда могут быть отнесены любые ошибки, которые налоговый агент допустил при заполнении соответствующих реквизитов. Так, например, допущенные ошибки в персональных данных налогоплательщика, кодах доходов и вычетов, суммовых показателях.

Применив аналогию закона можно сделать вывод о том, какая информация является недостоверной: п. 3 ст. 71 АПК РФ - доказательство признается достоверным, если в результате его проверки выяснится, что имеющиеся сведения соответствуют действительности. Таким образом, под недостоверной информацией в документе следует понимать сведения о том же предмете, которые опровергаются другими источниками информации, заслуживающими большего доверия.

Следовательно, любое фактическое представление налоговым агентом уточненных сведений по форме 2-НДФЛ или по форме 6-НДФЛ, само по себе не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126.1 НК РФ.

Применив аналогию права - в частности проанализировав положения п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 следует, что судебная практика разрешения налоговых

споров исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков. В связи с этим предполагается, сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, - достоверны. Следовательно, исходя из презумпции добросовестности каждая первичная, уточненная (корректирующая) справка по форме 2-НДФЛ, а также декларация по форме 6-НДФЛ будет считаться достоверной в случае отсутствия у налогового органа иных сведений.

Таким образом, состав налогового правонарушения по п. 1 ст. 126.1 НК РФ образуют действия налогового агента по представлению недостоверных сведений, которые опровергнуты налоговым органом из имеющихся у него иных источников информации или установлены при проведении иных мероприятий налогового контроля, в частности в результате проведения камеральной или выездной налоговой проверки.

На основании вышеизложенного можно сделать вывод о необходимости четко квалифицировать налоговое правонарушение на предмет наличия состава с целью правомерности привлечения к налоговой ответственности.

Список литературы:

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ.
2. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ ч. 1.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации от 5 августа 2000 года № 117-ФЗ ч. 2.
5. Письмо ФНС России от 09.08.2016 № ГД-4-11/14515.
6. Постановление Пленума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2006 N 5.