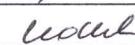


Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра теории и истории государства и права
Направление подготовки 40.04.01 – Юриспруденция
Направленность (профиль) образовательной программы Теория и история государства и права, история правовых учений

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Зав. кафедрой

 А.В. Умрихин
«18»  2018 г.

МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ

на тему: Становление и развитие института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России (с 1991 г – по наст. время)

Исполнитель

студент группы 621-ом

19.06.2018



В. А. Рудич

Руководитель

доцент, канд. юрид. наук

19.06.2018



Т. Б. Чердакова

Руководитель научного

содержания программы

магистратуры

19.06.2018



А. П. Герасименко

Нормоконтроль

19.06.18



О. В. Громова

Рецензент

20.06.2018



Д. А. Лисниченко

Благовещенск 2018

Министерство образования и науки Российской Федерации
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»
(ФГБОУ ВО «АмГУ»)

Факультет юридический
Кафедра теории и истории государства и права

УТВЕРЖДАЮ
Зав. кафедрой
 А.В. Умрихин
« 10 » 10 2016 г.

З А Д А Н И Е

К магистерской диссертации студента группы 621-ом Рудича Владислава Анатольевича

1. Тема магистерской диссертации: Становление и развитие института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России (с 1991 г – по наст. время) (приказ от 09 апреля 2018 г. № 772-уч).
2. Срок сдачи студентом законченной работы: 01 июня 2018 г.
3. Исходные данные к магистерской диссертации: Конституция Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Уголовный кодекс Российской Федерации, федеральные законы, учебная и научная литература, публикации в периодических изданиях, правоприменительные акты.
4. Содержание магистерской диссертации (перечень подлежащих разработке вопросов): становление института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1991 г. и до начала 2000-х годов; характеристика юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в настоящее время; актуальные проблемы реализации юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.
5. Перечень материалов приложения (наличие чертежей, таблиц, графиков, схем, программных продуктов, иллюстративного материала и т.п.): нет.
6. Консультанты по магистерской диссертации (с указанием относящихся к теме разделов): нет.
7. Дата выдачи задания: 10 октября 2016 г.

Руководитель магистерской диссертации: Чердакова Татьяна Борисовна, канд. юрид. наук, доцент.

Задание принял к исполнению (дата): 10 октября 2016 г.


(подпись студента)

РЕФЕРАТ

Магистерская диссертация содержит 96 с., 99 источников.

НАЛОГ, СБОР, ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, НАЛОГОВОЕ ПРАВОНАРУШЕНИЕ, НАЛОГОВАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ.

Современные налоги и сборы являются результатом довольно длительной эволюции человеческого общества. Развитие национального хозяйства и налогов шло не в равной скорости и в неодинаковой последовательности, поскольку институт налогообложения складывался под влиянием экономическо-социальной обстановки жизни различных народов. При этом правовые нормы, устанавливающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах также не возникли одномоментно, они прошли довольно длительный путь развития.

Объектом исследования магистерской работы являются правовые отношения, которые возникают в случае нарушение законодательства о налогах и сборах. Предмет исследования составляют нормы российского права в период с 1991 по настоящее время, устанавливающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Целью работы является исследование исторических особенностей, и векторов современного развития российских правовых норм в области ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Практическая значимость работы состоит в формулировании выводов о развитии института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России, его современном состоянии, существующих проблемах и путях их решения. В работе сделаны предложения по совершенствованию действующего законодательства, которые могут быть использованы в ходе реализации законодательной инициативы соответствующими субъектами.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение	6
1 Становление института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России	10
1.1 Характеристика правового регулирования юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1991 г. до 1993 г.	10
1.2 Юридическая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1993 г. и до начала 2000-х годов	18
2 Характеристика юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в настоящее время	36
2.1 Особенности административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России	41
2.2 Особенности налоговой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России	47
2.3 Особенности уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России	59
3 Актуальные проблемы реализации юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах	70
Заключение	82
Библиографический список	87

ОПРЕДЕЛЕНИЯ, ОБОЗНАЧЕНИЯ, СОКРАЩЕНИЯ

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации;

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации;

КоАП РФ – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях;

НК РФ – Налоговый кодекс Российской Федерации;

РСФСР - Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика;

РФ – Российская Федерация;

СССР – Союз Советских Социалистических Республик;

УК РФ – Уголовный кодекс Российской Федерации;

ФЗ – Федеральный закон;

ФНС – Федеральная налоговая служба;

ФСНП – Федеральная служба налоговой полиции.

ВВЕДЕНИЕ

В России, как и во многих других странах, налоги занимают одно из главных мест в формировании финансовых ресурсов государства. Возложение обязанности на граждан платить установленные налоги и сборы является объективно обоснованной в настоящее время экономическими преобразованиями в российском гражданском обществе необходимостью. Сбор государством налогов является одной из правовых форм изъятия некоторой части собственности у физических и юридических лиц. Нормативные положения ст. 57 Конституции РФ, вменяющие обязанность каждому российскому гражданину уплачивать законно установленные налоги и сборы, не единожды являлись предметом толкования Конституционного Суда РФ. Взыскание налогов не может пониматься как произвольное лишение части имущества, принадлежащего собственнику - оно является законным изъятием части имущества, которые вытекает из конституционной публично-правовой обязанности гражданина. Обязанность по обеспечению своевременного и в полном объеме поступления налогов и сборов в государственные бюджетные и внебюджетные фонды, возложена на налоговые органы Российской Федерации. Налоговое администрирование, выступает повседневной деятельностью налоговых органов государства и их должностных лиц. Данная деятельность направлена на своевременную и полную оплату налогов, сборов и иных обязательных платежей налогоплательщиками. В пределах налогового администрирования предупреждается совершение налоговых деликтов. На данный момент, вместе с резким увеличением масштабов увиливания от уплаты налогов стоит отметить, что налоговые деликты обретают всё более организованный и утонченный вид. Пользуясь небезупречностью законодательных норм, главы целого ряда организаций, преимущественно крупнейших должников бюджету, используют непростые механизмы утаивания объектов налогообложения, сопряженные с использованием посреднических фирм, дочерних компаний, кредиторов, поставщиков и потребителей их продукции.

Большое распространение получают факты ведения финансово-

хозяйственной деятельности без постановки на учёт в налоговых органах, а также с применением подделанных реквизитов и печатей или без представления бухгалтерской и налоговой отчётности в территориальные органы ФНС России.

Генезис российского налогового законодательства показывает, что подходы государства к взиманию налогов, а также ответственности за их неуплату обладали отличительными чертами на определенных этапах становления налоговой системы России. Об общественно-финансовой предопределенности развития и существования административных, налоговых и уголовных норм, закрепляющих санкции за противоправные деяния в области налогов, позволяет говорить исторический анализ. В Уголовном кодексе РФ, Кодексе РФ об административных правонарушениях, Налоговом кодексе РФ был закреплён определенный уровень взаимоотношений между плательщиками налогов и государством, достигнутый с помощью последовательно формирующейся системы налогообложения и соответствующего законодательства, отношений с области сбора налогов и прочих обязательных платежей, а также урегулирования ответственности за совершение налоговых деяний нормами права. При этом ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах прошла довольно непростой путь.

Объектом исследования магистерской работы являются правовые отношения, которые возникают в случае нарушения законодательства о налогах и сборах.

Предмет исследования составляют нормы российского права в период с 1991 по настоящее время, устанавливающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Целью работы является исследование исторических особенностей, и векторов современного развития российских правовых норм в области ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Обозначенная цель, обусловила постановку следующих задач работы:
– охарактеризовать правовое регулирование ответственности за нарушение

- ние законодательства о налогах и сборах в России в период с 1991 г. до 1993 г.;
- выявить особенности ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1993 г. и до начала 2000-х годов;
 - осветить особенности административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России;
 - дать характеристику налоговой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в настоящее время;
 - исследовать особенности уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России;
 - определить некоторые проблемы реализации юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах и предложить пути их решения.

В процессе написания работы применяются следующие общенаучные методы: системный, исторический, логический; частно-научные методы: статистический метод, метод конкретно-социологических исследований; юридические методы: формально-юридический и сравнительно-правовой.

Источниками информации для написания работы послужили базовая учебная литература, результаты практических исследований видных отечественных авторов, статьи и обзоры в специализированных и периодических изданиях, посвященных исследуемой тематике, справочная литература, прочие актуальные источники информации.

Вопросу, касающемуся особенностей административной ответственности за налоговые правонарушения посвящено немало научных трудов таких ученых, как А.Е. Анохин, Л.Р. Барашян, Д.Н. Бахрах, В.Н. Васин, М.В. Будылева, А.А. Гогин, А.Н. Козырин, И.И. Кучеров, А.А. Мусаткина, Ю.В. Шилов, А.Ю. Шорохов.

Исследование вопросов налоговой ответственности за налоговые правонарушения посвящены работы: А.З. Арсланбековой, А.Н. Борисова, С.Д. Воробьева, А.А. Кирилловых, Ю.А. Крохиной, С.В. Лушаева, Г.В. Петровой, и других.

Ответственность за налоговые преступления исследована в работах: И.С. Алмазова, В. Бабурина, А.Е. Бадаева, И.В. Бондаренко, Р.Р. Губайдуллина, Л.В. Платонова, К.Е. Ривкина, И.Н. Соловьева, С.В. Чердакова, П.С. Яни и других.

В процессе проведенного в работе исследования было комплексно исследовано правовое регулирование юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1991 по настоящее время, сделаны выводы и предложения.

Исходя из установленной цели, а также обозначенных задач, магистерская диссертация включает в себя введение, три главы, заключение и библиографический список.

1 СТАНОВЛЕНИЕ ИНСТИТУТА ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ В РОССИИ

1.1 Характеристика правового регулирования юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1991 г. до 1993 г.

Современные налоги являются результатом очень длительной эволюции человеческого общества. Сравнительный анализ указывает на то, что становление народного хозяйства и налогов шло не в одинаковой скорости и в разной очередности, потому как институт налогообложения формировался под воздействием общественно-финансовой обстановки жизни различных народов¹.

В дореволюционной России становления ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах большое значение имел такой вид санкций как штраф и пеня за неуплату налогов, либо сокрытия от налогообложения товаров. До самой революции 1917 года в России с каждым последующим занятием престола новым государем менялась и система налогообложения. В большинстве случаев, устанавливались новые налоги, кроме того усиливался налоговый гнёт по действовавшим. С целью экономической поддержки государства регулярно проводился поиск новых источников налогообложения².

Довольно продуктивную систему налогового контроля, а также широко разветвленную систему налогообложения застала в 1917 году Октябрьская революция. Последовательно сужался круг объектов налогообложения, все это было связано с уничтожением частной собственности на землю, национализацией производственных и кредитных предприятий, существенным ограничением частной торговли. Налоги с первых лет советской власти стали важной парадигмой системы обложения в обществе. Их предназначение заключалось в предоставлении правительству необходимых средств для удовлетворения реги-

¹ Шукшина Т. А. Исторические особенности развития уголовной ответственности за налоговые преступные деяния в России и Германии // Научные достижения и открытия современной молодёжи. 2017. № 2. С. 1092.

² Решетникова Е. В. Развитие института налоговой ответственности в дореволюционной России (XIX в.) // Национальная Ассоциация Ученых. 2015. № 2-6. С. 118.

ональных и государственных нужд республики. Именно поэтому вплоть до конца 1918 г. «царская» налоговая система была сохранена практически полностью. В законодательство были внесены изменения лишь частного характера – относительно круга плательщиков и размера ставок³.

С установлением советской власти в России налоги перестали являться основным источником формирования доходной базы бюджета и утратили свою значимость для государства. История становления российской налоговой системы указывает, что по мере ее становления налоговый гнёт регулярно возрастал при помощи возникновения новых объектов налогообложения и увеличения ставок по действующим налогам. Значительные перемены претерпели и формы налоговой ответственности, став с течением времени более мягкими и гуманными. Значительную часть XX века финансовая система нашей страны развивалась в направлении, обратном процессу мирового развития. От налогов она перешла к административным способам изъятия доходов предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет государства.

В условиях экономики того времени, основанной на социалистических началах, число налоговых правонарушений было невелико. Данный факт можно объяснить тем, что все расчеты между организациями производились безналичным путем посредством единой системы государственных банков, а основным доходом большинства граждан того времени была заработная плата, которую получали в государственных и общественных организациях, на бухгалтерии которых была возложена обязанность по удержанию налогов при начислении заработной платы, в связи с чем предпосылки для неисполнения обязанности по уплате налогов и сборов отсутствовали. В связи с указанным в законодательстве РСФСР об административной ответственности отсутствовали статьи, которые устанавливали административную ответственность за налоговые правонарушения. В середине 80-х гг. появляется необходимость перехода к ры-

³ Едророва В. Н. Элементы подоходного налогообложения физических лиц в налоговой политике советского периода // Финансы и кредит. 2015. № 40. С. 52.

ночной экономике, к налоговому методу формирования бюджетных средств⁴.

Во второй половине восьмидесятых годов двадцатого века, в период перестройки, в СССР появляются первые проблески либерализации экономической политики. В то же время произошло усиление уголовной ответственности за частнопредпринимательскую деятельность и коммерческое посредничество. Если лица занимались запрещенными видами индивидуальной трудовой деятельности, они могли быть привлечены к уголовной ответственности. Занятие ремеслом либо иной индивидуальной трудовой деятельностью с применением наемного труда было под запретом. Была введена специальная норма в уголовное законодательство, которая устанавливала уголовную ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах. После распада Советского Союза в России наблюдается активный процесс, направленный на реформирование системы налогообложения, который сопровождался постоянным внедрением значительного числа изменений и дополнений в налоговое законодательство в части модернизирования порядка уплаты и начисления обязательных платежей⁵.

С начала 1990-х гг. начинается новый этап становления и развития отечественного налогообложения. С переходом России к рыночной экономике образовалась потребность в реорганизации органов, занимающихся сбором налогов, и в 1990 г. была образована Главная государственная налоговая инспекция Минфина СССР. Правовой статус этого органа определялся Законом СССР от 21 мая 1990 г. «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций»⁶. Вопросы структуры и подчиненности, функции налоговых инспекций различных уровней определялись Положением о Государственной налоговой службе СССР, утвержденным Постановлением Совета Министров СССР от 26 июля 1990 г. № 736⁷. С распадом СССР стали формиро-

⁴ Воробьева Ю. Г. Понятие и эволюция налоговых преступлений в России // Политика, экономика и инновации. – 2017. – № 6. – С. 3.

⁵ Едророва В. Н. Элементы подоходного налогообложения физических лиц в налоговой политике советского периода // Финансы и кредит. 2015. № 40. С. 53.

⁶ Закон СССР от 21.05.1990 № 1492-1 (утратил силу) «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. 1990. № 22. Ст. 394.

⁷ Постановление Совмина СССР от 26.07.1990 № 736 (утратило силу) «Об утверждении Положения о Государственной налоговой службе» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

ваться самостоятельные налоговые органы Российской Федерации. Законом РСФСР от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР»⁸ были определены задачи, права, обязанности и ответственность налоговых органов.

Одним из отрицательных результатов экономических реформ проведенных в России стал активный рост в 90-х годах XX в. нарушений налогового законодательства данного периода. Данная ситуация была связана с такими экономическими причинами, как активное развитие российского предпринимательства, становление рынка, либерализация внутренней и внешней торговли. Финансово-правовое регулирование, которое существовало в условиях социалистического режима, показало свое полное несоответствие потребностям возникших рыночных отношений. Существование огромного количества нарушений налогового законодательства, возникло в условиях рыночной экономики. Это, бесспорно, связано с объективными факторами, одним из основных из которых являлся переход России на рыночные рельсы⁹.

Совершенно новые взаимоотношения между государством и капиталом, строящиеся на базе формируемой государством финансовой и налоговой политики, подразумевающей в том числе наличие ответственности за деяния в сфере налогов и сборов обозначил Закон «О кооперации в СССР»¹⁰. Указанная ответственность была отмечена термином «налоговая». В пределы административной ответственности она не вписывалась, поскольку в оный период правового становления к административной ответственности могли быть привлечены исключительно физические лица.

В 1990-м году были приняты два нормативно-правовых акта, предусматривающих санкции за совершение противоправных деяний в сфере налогов и сборов. В Законе СССР от 23 апреля 1990 г. № 1443-1 «О подоходном налоге с

⁸ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (в ред. ФЗ от 03.07.2016 № 290-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

⁹ Буранова В. О. Становление и развитие ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Научный альманах. 2017. № 2-1. С. 331.

¹⁰ Закон СССР от 26.05.1988 № 8998-ХI «О кооперации в СССР» // Ведомости Верховного Совета Союза Советских Социалистических Республик. 1988. № 22. Ст. 355.

граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства»¹¹ была закреплена ответственность должностных лиц, повинных в несвоевременном и недостаточном удержании и перечислении в казну сумм подоходного налога, фальсификации бухгалтерских отчетов. Закон СССР № 1560-1 «О налогах с предприятий, объединений и организаций»¹², принятый 14 июня 1990 года определял штрафные санкции для плательщиков налогов, допустивших утаивание и занижение прибыли, а также сокрытия иных объектов налогообложения.

Принятый 21 марта 1991 г. Закон РФ № № 943-1 «О Государственной налоговой службе РСФСР»¹³ также включал в себя нормы об ответственности плательщиков налогов, к числу которых были отнесены граждане, а также должностные лица предприятий, учреждений и организаций.

После распада СССР, 27 декабря 1991 г. был принят Закон РФ № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹⁴. По сравнению с нормативно-правовыми актами советского периода, в данном законе отчетливо был выделен круг субъектов, подвергающихся за нарушения законодательства в сфере налогов и сборов. Среди субъектов были выделены физические и юридические лица, а также иная группа плательщиков, обязанных уплачивать установленные законом налоги. Отличительной чертой ответственности плательщиков налогов за противоправные деяния было неимение в ее регламентации признаков, обычно отличающих физических лиц как субъектов любой разновидности ответственности: вменяемость и возраст.

Исследование нормативно-правовых актов, принятых в начале 90-х гг., демонстрирует, что законодателем была применена непростая юридическая конструкция, содержащая в себе нормы различных законодательных актов. На данном отрезке времени принимаются специализированные законодательные

¹¹ Закон СССР от 23.04.1990 № 1443-1 (утратил силу) «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости Совета Народных Депутатов СССР и Верховного СССР. 1990. № 19. Ст. 320.

¹² Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 (утратил силу) «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Совета Народных Депутатов Союза Советских Социалистических Республик и Верховного Совета Союза Советских Социалистических Республик. 1990. № 27. Ст. 522.

¹³ Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (в ред. ФЗ от 03.07.2016 № 290-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

¹⁴ Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (утратил силу) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Совета Народных Депутатов и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11. ст. 527.

акты, положения которых обладали значимостью для применения санкций к плательщикам налогов за противоправные деяния в налоговой сфере: Закон РФ от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»¹⁵; Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»¹⁶; Закон РФ от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц»¹⁷.

Формирование комплекса правовых норм, определяющих ответственность за несоблюдение законодательства о налогах и сборах, выразилось в том, что в Законе РФ «Об основах налоговой системы в РФ» были установлены последствия, грядущие за нарушение установленных в законе норм, фиксирующих основание налоговой ответственности. Проанализировав Закон РФ «О государственной налоговой службе РСФСР», Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ», можно констатировать, что за совершение противоправных деяний государством применялись различные по своей правовой природе санкции, однако преимущественной мерой наказания был штраф. В Законе РФ «Об основах налоговой системы в РФ» применялась конкретная сумма штрафа (ст. 13), вдобавок за должностными лицами налоговых органов было закреплено право налагать на руководителей финансовых организаций административные штрафы, предусмотренные за несоблюдение требований налоговых органов (ст. 14).

К дискуссионным можно причислить вопрос о классификации, зафиксированной в Законе РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О государственной налоговой службе РСФСР» ответственности. Установленная этим Законом ответственность применялась до вступления в силу части первой Налогового кодекса РФ с 1 января 1999 г. Данный законодательный акт первоначально включал

¹⁵ Закон РФ от 12.12.1991 № 2020-1 (утратил силу) «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // Ведомости Совета Народных Депутатов и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 12. Ст. 593.

¹⁶ Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ (в ред. ФЗ от 07.12.2011 № 420-ФЗ) «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. 2003. № 50. Ст. 4848;

¹⁷ Закон СССР от 23.04.1990 № 1443-1 «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» (утратил силу) // Ведомости Совета Народных Депутатов Союза Советских Социалистических Республик и Верховного Совета Союза Советских Социалистических Республик. 1990. № 19. Ст. 320.

нормы как административного, так и налогового права и поэтому должен был квалифицироваться как комплексный законодательный акт. Этот нормативный правовой акт по своей правовой природе относится к административному праву. Об этом свидетельствует и судебная практика, исключившая расширительное толкование положений ст. 11 этого Закона применительно к налоговым отношениям, и со временем в налоговых спорах суды перестали принимать аргументы налоговых органов, в основе которых были ссылки на нормы этого Закона.

Нормы данного Закона об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах утратили юридическую силу с введением в действие первой части Налогового кодекса РФ, впрочем, с целью аргументации своей точки зрения налоговые органы продолжали в налоговых спорах опираться на нормы данного Закона. Принимая во внимание действующий на тот момент Кодекс об административных правонарушениях 1984 г. стоит отметить, что зафиксированная налоговым законодательством ответственность плательщиков налогов необходимо рассматривать не как административную, а как налоговую ответственность.

С формированием в 90-е гг. XX в. Российской налоговой системы вдобавок был воплощен в жизнь организационный тип органов налогового следствия, при котором система специализированных организационных звеньев, предназначенных для выявления и раскрытия, предупреждения и пресечения преступных деяний, учреждалась в структуре Государственной налоговой службы (ГНС) России. Представление о формировании структуры правоохранительного профиля в составе ГНС РФ оказалось целесообразным, потому как первоначальные результаты работы налоговых инспекций показали их очевидную неспособность к работе в криминальной обстановке. Возникла склонность и к коррумпированию налоговых органов. Руководство заново образованной структуры стало негативно относиться к нахождению в ГНС РФ. В результате чего был инициирован переход к принципиально новой для российских усло-

вий организационной модели органов налоговых расследований в форме самостоятельной независимой правоохранительной структуры¹⁸.

Стоит также отметить, что в нормативно-правовых актах анализируемого промежутка времени были зафиксированы разновидности денежного взыскания, учитывалась возможность назначения плательщикам налогов, совершившим противоправное деяние штрафов, основываясь на положениях, зафиксированных в ст. 13 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ», и административных штрафов, как следствие давая отсылку к ст. 27 КоАП РСФСР¹⁹.

Последнее десятилетие XX столетия было отмечено увеличением налоговых деликтов сравнительно с советским периодом. Этому поспособствовали не только объективные факторы (такие как переход страны к рыночному типу экономической системы, а, вследствие этого, и рост числа предпринимателей и коммерческих организаций, являющихся плательщиками налогов и сборов), но и неполнота и противоречивость законодательства, которая, по сути, подталкивала к уклонению от уплаты налогов. Представляется, что до принятия Налогового кодекса РФ не было потребности идентифицировать природу ответственности за налоговые правонарушения, так как на тот момент не существовало кодифицированного акта, устанавливающего ответственность за налоговые правонарушения. Принятие первой части Налогового кодекса Российской Федерации обозначило начало нового этапа в развитии законодательства о налоговой ответственности²⁰.

Указанное подтверждает тот факт, что в отношении плательщиков налогов, совершивших противоправные деяния парламент посчитал рациональным использование правосстановительных мер, как следствие вынуждая их выполнить неисполненную ими обязанность по уплате налогов, а также наказания в виде штрафов.

¹⁸ Поверенов Е. В. Восстановление налоговой полиции РФ – явное повышение эффективности качества деятельности территориальных налоговых органов РФ // Законность и правопорядок в современном обществе. 2011. № 6. С. 120.

¹⁹ Кодекс РСФСР об административных правонарушениях от 20.06.1984 г. (утратил силу) // Ведомости Верховного Совета РСФСР. 1984. № 27. Ст. 909.

²⁰ Рудич В. А. Развитие законодательства России о налоговой ответственности в IX-XX вв // Правовая система России: сборник материалов IV заочной научно-практической конференции / отв. ред. С.В. Чердаков. Благовещенск, 2017. С. 121.

В процессе развития и формирования комплекса правовых норм, устанавливающих юридическую ответственность за нарушение налогового законодательства, были затронуты аспекты, непосредственно связанные с государственным понуждением. Также была проведена регламентация их конкретных видов, затрагивающих применение к злоумышленникам мер принудительного воздействия, а также отдельных мер пресечения. Данный подход был свойственен для ст. 7 Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и ст. 14 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ».

Следовательно, в период формирования системы правовых норм, устанавливающих санкции за совершение противоправных деяний в сфере налогообложения, возникло разъединение деликтов налогового законодательства на различные разновидности в зависимости от объекта противоправных посягательств. В роли таковой подразумевалась не только лишь область налогов и сборов, но и порядка управления, предпринимательства, финансов. Нормы, устанавливающие санкции за налоговые деликты, характеризовались определенной небезупречностью, в связи с тем, что законодатель не применял в полной мере практику, имеющуюся у него в области кодификации в сфере законодательства об административных правонарушениях, вследствие этого, определенной сложностью обладали юридические конструкции составов правонарушений налогового законодательства. Самостоятельные составы правонарушений можно было раскрыть на основе исследования многообразных законодательных актов. Соответствующая систематизация правовых норм отсутствовала как таковая. Всё это формировало необходимые условия в целях последующего становления и модернизирования такого принципиально нового института налогового законодательства, как ответственность за правонарушения в сфере налогов и сборов.

1.2 Юридическая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с 1993 г. и до начала 2000-х годов

Перейдем теперь к рассмотрению правового регулирования ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в России в период с

1993 г. и до начала 2000-х годов. В соответствии со ст. 57 Конституции Российской Федерации, принятой всенародным голосованием 12 декабря 1993 года²¹ (далее – Конституция РФ), «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы».

Новоявленный этап в эволюции законодательства о налоговой ответственности в сфере налогов и сборов ознаменован принятием первой части Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ²² (далее – НК РФ). Тщательное урегулирование порядка привлечения плательщика налогов к налоговой ответственности стало немаловажным достоинством НК РФ. В гл. 15 ч. 1 Налогового кодекса закреплено понятие налогового деликта (правонарушения), указаны субъекты, подлежащие привлечению к налоговой ответственности, определены обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового деликта. В гл. 16 Налогового кодекса определены разновидности налоговых деликтов и ответственность за их совершение. Значимые уточнения и дополнения в НК РФ, затрагивающие процедуру уплаты налогов филиалами либо иными обособленными подразделениями предприятий были внесены Федеральным Законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ, вместе с тем, были пересмотрены нормы, регулирующие вопросы налогового контроля и санкций.

Следует согласиться с Н.О. Бугаевской, что Конституция РФ провозглашает принцип законного установления обязательных платежей²³. Данный принцип включает в себя требования, обращенные к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной обязательный платеж, и к процедуре его принятия, т.е. должны быть установлены федеральным законодательным

Согласно ст. 106 НК РФ (в первоначальной редакции) налоговым правонарушением признавалось виновно совершенное противоправное (в нарушение

²¹ Конституция Российской Федерации принята всенародным голосованием 12.12.1993 (в ред. ФЗ от 30.12.2008 № 6-ФЗ, от 30.12.2008 № 7-ФЗ, от 05.02.2014 № 2-ФЗ, от 21.07.2014 № 11-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. 2014. № 31. Ст. 4398.

²² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. ФЗ от 19.02.2018 № 34-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. 1998. № 31. Ст. 3824.

²³ Бугаевская Н. О. К вопросу о понятии налогового преступления // Вестник МГУ. Серия: Юриспруденция. 2016. № 2. С. 7 - 8.

законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и их представителей, за которое НК РФ установлена ответственность.

Стоит также отметить, что на становление и дальнейшее развитие института ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах значительное влияние оказала судебная практика, с помощью которой были сформированы необходимые юридико-экономические критерии противоправного поведения хозяйствующих субъектов в налоговой сфере. В наибольшей степени арбитражные суды соприкасались с актами Конституционного Суда РФ в сфере законодательства о налогах и сборах, что в результате фактически переориентировало практику всей системы арбитражных судов.

Так, реализация Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»²⁴ подразумевала учет ряда факторов: сделано умозаключение, о том, что федеральные налоги и сборы следует рассматривать как «законно установленные»; зафиксирован вытекающий из ч. 2 ст. 8, ст. ст. 19 и 57 Конституции РФ принцип равного налогового бремени; установлен принцип, запрещающий законодателю согласно ст. 57 Конституции РФ придавать обратную силу законам, устанавливающим новые налоги либо отягчающим положение плательщиков налогов; расталковано, что налог или сбор возможно установить только лишь законом; взыскиваемые не на основании закона налоги, никак не могут расцениваться как «законно установленные»; установлен особый характер конституционной обязанности уплачивать правомерно установленные налоги и сборы, отраженной в ст. 57 Конституции РФ, то есть публично-правовой, а не частноправовой.

Данная разъяснительная практика, по существу, стала исходным пунктом для становления и развития института налоговой ответственности в законодательстве применительно к действующим конституционным принципам. В

²⁴ Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. 1998. № 42. Ст. 5211.

настоящее время законодательство о налогах и сборах определяет процедуру и условия привлечения к налоговой ответственности.

Ряд исследователей справедливо отмечают, что ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах никак не ограничивается статьями НК РФ: при конкретных обстоятельствах нарушение законодательства о налогах и сборах вдобавок влечет применение к нарушителям мер ответственности, определенных административным и уголовным законодательством²⁵.

Меры ответственности за административные проступки в сфере налогообложения закреплены в ст. ст. 15.3 - 15.9 и 15.11 КоАП РФ. Указанные статьи были размещены в гл. 15 КоАП РФ.

Необходимо подчеркнуть, что первостепенной целью отечественного законодателя при принятии Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) была концентрация всех без исключения составов административных деликтов в едином кодифицированном нормативно-правовом акте.

В действительности данная задача в полной мере реализована не была, на что обращалось внимание еще в вето Президента Российской Федерации от 22 декабря 2000 г. на принятую Государственной Думой первоначальную версию Кодекса²⁶. Обусловлено это было тем, что часть норм, устанавливающих административную ответственность, была перенесена в КоАП РФ из НК РФ, но другая их часть так и осталась в разделе VI НК РФ.

В результате, как справедливо отмечает А.В. Кирин, с 2002 г. возникла серьезная правовая коллизия в системе регулирования административной ответственности на уровне федерального законодательства, где заглавная концептуальная норма ст. 1.1 Общей части КоАП РФ провозглашает этот Кодекс единственным федеральным административно-деликтным нормативным актом, а в действительности целые видовые группы административных деликтов и

²⁵ Кирилловых А.А. О понятии и видах ответственности за налоговые правонарушения // Налоги. 2011. № 35. С. 9.

²⁶ Письмо Президента Российской Федерации от 22 декабря 2000 г. № Пр-2489 «Об отклонении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях». [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

санкции за них до сих пор находятся за границами Кодекса в целом ряде других предметных федеральных законов и кодексов. Учитывая очевидную юридическую некорректность этой ситуации, одной из важнейших задач совершенствования системы административно-деликтного регулирования на ближайшую перспективу должно стать исправление данного законодательного «дефекта»²⁷.

Прежде всего, речь идет о необходимости консолидации всех норм об административной ответственности за налоговые правонарушения. В данном контексте принципиальное значение имеет тот неоспоримый факт, что налоговая ответственность имеет административно-правовую природу и не является самостоятельным видом публично-правовой ответственности. Такой позиции придерживается в последнее десятилетие большинство ведущих ученых-административистов. Кроме того, наличие норм, устанавливающих административную ответственность в различных нормативно-правовых актах, на практике повышает вероятность разночтений при трактовке данного вида публично-правовой ответственности, что неизбежно влечет проблемы в правоприменении.

Введение законодателем норм, устанавливающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах в двух кодексах (НК РФ и КоАП РФ), послужило возникновению дискуссии по вопросу соотношения налоговой и административной ответственности, суть которых сводится к наличию двух основных подходов. Группа авторов, в числе которых Д. Н. Бахрах, Л. А. Калинина, А. П. Алексин, Л. Ю. Кролис рассматривают налоговую ответственность в качестве административной. Л. А. Калинина не допускает существование налоговой ответственности как автономной разновидности юридической ответственности, опираясь на то, что она обладает аналогичной правовой природой, что и административная ответственность²⁸.

В рамках указанного подхода можно выделить несколько точек зрения: одни авторы исходят из того, что налоговая ответственность выступает состав-

²⁷ Кирин А. В. Административно-деликтное право: теория и законодательные основы. М., 2013. С. 266 - 267.

²⁸ Калинина Л. А. Проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8. С. 32-35.

ляющим звеном более крупного института – финансовой ответственности и в отдельных случаях ей присуща определенная двойственность: с одной стороны, она выступает как разновидность финансовой, а с другой – административной, т.е. комплексным правовым институтом²⁹.

В ряде случаев, практика Конституционного Суда РФ напрямую отвергает самобытность налоговой ответственности, признавая ее разновидностью административной ответственности³⁰. Кроме того, Высший Арбитражный суд РФ в 1994 году указал, что ответственность, предусмотренная статьей 13 ныне утратившего силу Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», по существу аналогична административной ответственности³¹.

Совершенно противоположной точки зрения придерживаются Д. В. Виницкий, Л. В. Тернова, Т. А. Гусева, А. А. Козырев, полагая, что налоговая ответственность выступает в роли отдельного вида юридической ответственности, тем самым указывая на ее самостоятельный характер. Так, Л. В. Тернова находит, что фиксация в Налоговом кодексе процессуальных норм, регламентирующих производство по делам о налоговых деликтах, содействует обособлению налоговой ответственности в автономный вид юридической ответственности³².

В целях разрешения вопроса касательно самостоятельности налоговой ответственности следует установить, достаточно ли характерных признаков у этого вида ответственности для выделения ее в отдельный вид. На наш взгляд, особенностью располагает основание налоговой ответственности - налоговое правонарушение. Формулировка налогового правонарушения законодательно закреплена в статье 106 НК РФ. Законодатель акцентирует внимание на том, что налоговые деликты не только преступают законодательство о налогах и

²⁹ Кучеров И. И. Налоговое право России. М., 2014. С. 246.

³⁰ Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения п. 12 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. 2001. № 34. Ст. 3512.

³¹ Письмо Президиума ВАС от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-370 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства» // Вестник ВАС РФ. 1994. № 8. С. 20.

³² Тернова Л. В. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 29.

сборах, но и представляет собой деликт, ответственность за который зафиксирована непосредственно в НК РФ.

Следовательно, основываясь на формулировке налогового деликта, закрепленной на законодательном уровне, санкции за налоговые деликты устанавливаются исключительно НК РФ. Отсюда следует, что зафиксированная иными законами, в том числе КоАП РФ, ответственность не является налоговой ответственностью, и как следствие, причисляется к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Отличительные черты налоговой ответственности также вытекают из анализа статьи 10 НК РФ, определяющей различную процедуру привлечения к ответственности за деликты, предусмотренные КоАП РФ и НК РФ. Вместе с тем, за совершение налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 133 и 135 НК РФ, применяется мера ответственности в виде взыскания пени, что недопустимо при привлечении к административной ответственности. Кроме того, необходимо учитывать связь между системой законодательства и системой права. Касаемо исследуемой проблемы это означает, что наличие в системе налогового законодательства норм, регулирующих отношения по привлечению к налоговой ответственности, способно обусловить нахождение в системе налогового права соответствующего правового института.

Наиболее точное разделение налоговой и административной ответственности содержится в статье 62 НК РФ. В случае если в отношении причастного лица возбуждено производство по делу об административном правонарушении в сфере налогообложения либо по делу о налоговом деликте, то изменение срока уплаты налога и (или) сбора не допускается. Разграничительный союз «либо», расположенный посреди налогового и административного правонарушения, указывает на неравнозначность этих понятий, неодинаковую правовую природу правонарушений, лежащих в основе соответствующих видов ответственности.

Об автономности налоговой ответственности помимо прочего говорит пункт 4 статьи 108 НК РФ, в силу которого, привлечение юридического лица к

ответственности за совершение налогового деликта не снимает с их должностных лиц риска понести уголовную, административную либо иную ответственность, предусмотренную действующим законодательством при наличии соответствующих оснований.

Проводя разделение рассматриваемых в данной статье видов юридической ответственности следует принять во внимание положения части 1 статьи 3.1 КоАП РФ, согласно которой административное наказание представляет собой установленную государством меру ответственности за совершение административного деликта. Исходя из смысла данной нормы административная ответственность не распространяется на налоговые правонарушения, закрепленные в НК РФ, так как в противном случае необходимо будет признать налоговые правонарушения разновидностью административных, что не вполне отвечает букве закона.

Вместе с тем, обращаем внимание на то, что с принятием НК РФ видоизменилась и правоприменительная практика касательно вопроса разграничения административной и налоговой ответственности за нарушение законодательства в сфере налогообложения.

Высший Арбитражный Суд РФ в пункте 34 Постановления Пленума от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»³³ постановил судебным органам при разрешении вопроса о дифференциации налоговой и прочей ответственности физических лиц отталкиваться от того, что то же самое правоотношение не может быть одновременно охарактеризовано как налоговое и иное, не являющееся налоговым, исходя из этого налогоплательщик – физическое лицо за совершенное им деяние не может быть в то же время привлечено к налоговой и иной ответственности.

Вдобавок, Верховный Суд РФ в Постановлении Пленума от 24 октября 2006 года № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении

³³ Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7. С. 17.

Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях»³⁴ обозначил, что административная ответственность в сфере налогообложения может быть закреплена исключительно в статьях КоАП РФ. Поскольку в данном постановлении статьи НК РФ в качестве источника административной ответственности не указываются, можно говорить о самостоятельном характере налоговой ответственности.

Кроме того, следует заметить, что не считая значительных отличий в законодательном регулировании административной ответственности в области налогов и сборов и налоговой ответственности, они обладают и различной правовой природой. Налоговой ответственности свойственен ярко проявляющийся правосоставительный характер, продиктованный имущественным характером налоговых правоотношений и необходимостью возмещения понесенных государством потерь. В этом заключается значительная разница между налоговой ответственностью и административной, имеющей ввиду своей природы исключительно карательный (штрафной) характер.

Помимо прочего, значительные отличия имеются в смягчающих и отягчающих административную и налоговую ответственность обстоятельствах, сроков давности привлечения к ответственности и др. Что касается обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, то в КоАП РФ закреплено 10 смягчающих и 6 отягчающих административную ответственность обстоятельств, при этом их круг имеет возможность увеличить судья, орган, должностное лицо, рассматривающее дело об административном правонарушении. НК РФ содержит лишь одно единственное отягчающее обстоятельство, коим является повторное привлечение к ответственности. Из числа смягчающих обстоятельств, перечисленных в статье 112 НК РФ совпадает с содержащимися в КоАП РФ обстоятельствами лишь совершение правонарушения вследствие стечения тяжё-

³⁴ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Российская газета. 2006. № 250. С. 5.

лых личных или семейных обстоятельств³⁵.

Рассматривая развития норм, устанавливающих уголовную ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, следует отметить, что до 01.01.1997 г. в нашей стране действовал Уголовный кодекс РСФСР 1960 г.³⁶

В октябре 1960 г. Верховный Совет РСФСР принял новый Уголовный кодекс РСФСР, подготовленный с учетом Основ уголовного законодательства; Союза ССР и союзных республик 1958 г.

Первоначально в Кодексе имелась лишь одна норма, посвященная; уклонению от уплаты налогов: ст. 82 – «Уклонение в военное время – от выполнения повинностей или уплаты налогов». Она относилась к государственным преступлениям. Уклонение в военное время от уплаты налогов, согласно этой статье, наказывалось лишением свободы на срок от 1 года до 5 лет или исправительными работами на срок от 6 месяцев до 1 года. С течением времени в главу 6 «Хозяйственные преступления» Указом Президиума Верховного Совета РСФСР от 28.05.1986 г. №3356-Х1 «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РСФСР»³⁷ была введена ст. 162.1, устанавливающая санкции за уклонение от подачи декларации о доходах от занятия индивидуальной трудовой деятельностью, кустарно-ремесленным промыслом либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом. Санкция данной статьи предусматривала наказание в виде исправительных работ на срок до 2 лет или штрафом от 2 до 10 минимальных месячных размеров оплаты труда (п. 7 Указа).

Новый Уголовный Кодекс Российской Федерации³⁸, вступивший в силу с 01.01.1997 г., ознаменовал новый этап в развитии отечественного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов. Новые налоговые

³⁵ Рудич В. А. Разграничение налоговой и административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах // Правовая система России: история, современность, тенденции развития: сборник материалов V заочной научно-практической конференции / отв. ред. С.В. Чердаков. Благовещенск, 2018. С. 123-124.

³⁶ Уголовный кодекс РСФСР от 27.10.1960 г. (утратил силу) // Ведомости Верховного Совета РСФСР. 1960. № 40. Ст. 591.

³⁷ Указ Президиума Верховного Совета РСФСР от 28.05.1986 г. №3356-Х1 (утратил силу) «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РСФСР» // Ведомости Верховного Совета РСФСР. – 1985. – № 4. – Ст.117.

³⁸ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (в ред. ФЗ от 19.02.2018 № 35-ФЗ) Собр. законодательства Российской Федерации. 1996. № 25. Ст. 2954

нормы, вошедшие в УК РФ, были призваны решить те проблемы при правоприменительной практике, которые возникали при действии УК РСФСР 1960 г., они отражали определенный уровень развитие налоговой системы в новой России, достигнутый за период развития рыночных отношений в экономике.

Составы налоговых преступлений в действующем УК РФ были помещены в Раздел VIII «Преступления в сфере экономики» в Главу 22 «Преступления в сфере экономической деятельности». Первоначально УК РФ предусматривал два состава, устанавливавших ответственность за уклонение от уплаты налогов: ст. 198 УК РФ – уклонение от уплаты налогов с гражданина и ст. 199 УК РФ – уклонение от уплаты налогов с организации.

В 2003 г. в нормы о налоговых преступлениях УК РФ были вновь внесены масштабные изменения (по Федеральному закону от 08.12.2003 № 162-ФЗ)³⁹. Ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» была изложена в следующей редакции: «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере». Аналогичную диспозицию получила и норма об ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации.

В 2003 г. УК РФ, помимо новой редакции статей 198-199, был также дополнен двумя новыми составами налоговых преступлений: ст. 199, предусматривающая ответственность налоговых агентов (данную норму можно рассматривать как частный случай уклонения от уплаты налогов), а также ст. 199 «Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

³⁹ Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ (в ред. ФЗ от 07.12.2011 № 420-ФЗ) «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. 2003. № 50. Ст. 4848

Рассматривая нормы о санкциях, предусмотренных ст. 198-199 УК РФ, следует отметить, что они включали в себя как штраф, так и иные виды наказаний: принудительные работы, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, лишение свободы. По ч.1 ст. 198 УК РФ и ч.1 ст. 199 УК РФ оба эти вида уклонения от уплаты налогов и (или) сборов являются преступлениями небольшой тяжести⁴⁰.

Необходимо отметить, что вслед за формированием федеральной службы налоговой полиции (далее – ФСНП) органы налоговых расследований были реорганизованы в органы налоговой полиции. За ними была сохранена обязанность по реализации дознания по налоговым преступленным деяниям, а также оперативно-разыскной деятельности. Бесспорно, формирование этого органа оказало позитивное воздействие на укомплектование денежными средствами государственной казны.

Результаты работы ясно показывали, что успешно апробированы новые методы расследования налоговых правонарушений, основывающиеся на оперативно-разыскной деятельности. Борьба с экономическими, в т.ч. налоговыми преступлениями во всероссийском масштабе, с участием в ней органов налоговой полиции не просто активизировалась, а стала результативной и эффективной.

В 1998 году состоялась реформа, касающаяся структуры налоговых органов. Указом Президента РФ Государственная налоговая служба РФ преобразована в Министерство РФ по налогам и сборам. Это было связано с желанием дальнейшего совершенствования органов исполнительной ветви власти, имеющих отношение к реализации налоговой политики, вместе с тем, планировалось увеличение контроля за своевременным, а главное в полном объеме притоком в казну обязательных платежей. Кроме того, предполагалось повышение контроля за изготовлением и оборотом спиртосодержащих товаров на территории

⁴⁰ Шатров Д.И. Уклонение от уплаты налогов и сборов // Концепция устойчивого развития науки третьего тысячелетия. 2016. № 1. С. 152.

РФ⁴¹.

Вслед за введением в действие Уголовного кодекса Российской Федерации (1996 года) в подследственность ФСНП попали следующие статьи УК РФ: часть 2 статьи 198 и статья 199 УК РФ.

С 1 июля 2003 года указом Президента Российской Федерации В. Путина № 306 от 11 марта 2003 года Федеральная служба налоговой полиции ликвидирована без каких-либо разъяснений. Большинство функций ФСНП России и штат в 16 тысяч единиц (было 53 тысячи) перешли Министерству внутренних дел. Материальная база и 40 тысяч штатных единиц переданы во вновь созданный Госнаркоконтроль. Ликвидация службы стала неожиданностью даже для руководства ФСНП. «О том, что службу будут реформировать, говорилось не раз. Но никто не ожидал, что так радикально», – говорили сотрудники московского управления ФСНП. О причинах ликвидации полиции они предпочли не высказываться, но заметили, что скорее всего это не связано с результатами работы полицейских. Это было шоком как для сотрудников ведомства, так и для рядовых граждан – ФСНП выстраивала свою стратегию существования с приоритетом на дальнейшее развитие и активную работу⁴².

Таким образом, налоговая полиция просуществовала сравнительно долгий срок, что явно указывает на определенную пользу ее функционирования и своевременность ее создания. Так в чем же были объективные «плюсы» правовой регламентации той деятельности, которую осуществляли органы вышеназванной полиции?

Во-первых, это возможность самостоятельного возбуждения дел о совершении налоговых преступлений во исполнение полномочий следственных подразделений внутри самой налоговой полиции. Иными словами, представители данного органа власти «сопровождали» уголовное дело на всем пути его существования: от возбуждения до направления в суд. Подобное являлось очевид-

⁴¹ Валиахметов Р. Р. Становление налоговых органов в системе обеспечения экономической безопасности Российской Федерации в 1991-1998 годах // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2013. № 21. С. 195-196.

⁴² Антошкина А. В. Об истории и причинах расформирования налоговой полиции // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. 2014. № 1. С. 10.

ной гарантией того, что налоговая полиция не зависела от других органов власти при принятии оперативных решений, а это, конечно же, снижало риски замедления запуска механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления. Причем, надо отметить, что статистика запечатлела значительный масштаб такой деятельности, проявившейся в возбуждении около 90 тыс. дел по составам налоговых преступлений, расследовании примерно 80 тыс. из них, а также доведении до суда порядка 20 тыс. таких дел в период 1996–2003 гг.

Во-вторых, ФСНП не являлась чем-то искусственным, созданным излишне в составе федерального государственного аппарата России. Опыт работы налоговой полиции показал ее определенную самостоятельность и объективное отсутствие необходимости дополнять ее деятельность деятельностью органов власти со схожими полномочиями, поскольку последние зачастую не проявляли стремление к координации совместных усилий по борьбе с налоговой преступностью. Отношения налоговой полиции и Министерства РФ по налогам и сборам удивляли своей несогласованностью, приводившей к снижению уровня предупреждения нарушений налогового законодательства.

В-третьих, налоговая полиция не только добивалась привлечения к ответственности тех, кто уже совершил уклонение от уплаты налогов, а также возмещения ими тех средств, что не были изначально законно направлены в бюджет, но и вела профилактику налоговой преступности и правонарушений среди потенциальных нарушителей.

Не будет преувеличением сказать, что налоговая преступность в период функционирования налоговой полиции была явлением относительно «свежим», так как проведенная законодателем криминализация уклонения от уплаты налогов еще не насчитывала длительного срока своего существования. Следовательно, оценить масштаб совершения налоговых преступлений при текущем состоянии социально-экономических отношений, понять совокупную степень их отрицательного влияния на работу бюджетного механизма можно было только спустя какое-то время. Тем не менее, это не означало, что надо было

сначала дожидаться значительных негативных результатов при сборе налогов и только потом создавать специализированный орган власти, противостоящий тем, чье уклонение от исполнения налоговой обязанности привело к таким результатам. То есть, ФСНП Российской Федерации была введена в систему федеральных органов исполнительной власти вполне своевременно, тем самым, предотвратив возможность наступления более тяжелых и опасных последствий для российских бюджетов разного уровня⁴³.

Вышесказанное свидетельствует о том, что налоговая полиция на самом деле функционировала продуктивно, доброкачественно исполняя свои полномочия, как следствие гарантировав устойчивость в области экономики. А что видно на данный момент? Изо дня в день повышается уровень преступности, граждане день берут кредиты, по которым не могут расплатиться, а следить за этим, к сожалению, некому. Стало быть, можно сделать умозаключение, что налоговая полиция была бесспорно важной структурой, которая регулировала и гарантировала своевременный приток налогов в казну государства. Имеет смысл поразмыслить о том, что упразднение этого органа была непродуманным действием, итоги которого были не учтены. Вероятно, необходимо сосредоточить внимание на то, чтобы вернуть на былые позиции полицию и предоставить ей те полномочия, которыми она располагала ранее?!

Подводя итог, следует отметить, что нормативно-правовое регулирование ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах наиболее полное закрепление получило именно в период с 1993 г. и до начала 2000-х годов. Именно в данный период происходит закрепление норм о рассматриваемой ответственности в таких кодексах как НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. При этом закрепление ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в НК РФ и КоАП РФ породило дискуссию о природе налоговой ответственности.

Сегодняшнее положение отечественной экономики в условиях регресса

⁴³ Тюрин И. В. Кому доверить дела о налоговых преступлениях? Новые инициативы государства и старый опыт в решении вопроса // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. 2015. № 6. С. 48.

производства, кризисных явлений, санкций со стороны Запада, понижения стоимости нефти и т.п. требует поиска принципиально новых подходов к управлению ею. Вне всякого сомнения, среди большого количества финансовых рычагов, посредством которых государство оказывает влияние на сферу экономики, немаловажная роль отведена налогам. Российский бюджет преимущественно формируется с помощью налоговых взносов, что порождает потребность в преобразовании налоговой системы, способной формировать необходимые условия для успешного и результативного развития экономики всего государства в целом и отдельных его территорий. В обстановке, обусловленной рыночной экономикой, государство обширно применяет налогово-бюджетную стратегию, играющую роль исходного положения финансово-кредитного механизма государственного урегулирования экономики. В связи с этим увеличивается роль точного и гармоничного построения системы налогообложения, содействующей результативной деятельности народного хозяйства страны в целом. Недостатки налоговой системы, непостоянство налогового законодательства являются обстоятельствами, препятствующими развитию экономики. Российская налоговая система призвана формировать позитивные условия в целях увеличения продуктивности производства, ликвидации диспропорции в экономике, роста значимости малого и среднего бизнеса в формировании прибыли бюджетов, оказывать содействие повышению уровня жизни граждан. Кроме того, налоговая система должна быть динамичной, она должна принимать во внимание и вовремя откликаться на проистекающие перемены.

В настоящее время основными недостатками российской налоговой системы, считаются существенное число перемен, ее беспорядочный характер, отсутствие системности, затрудняющее практическое использование налогового законодательства плательщиками налогов, налоговое администрирование налоговыми органами.

Невзирая на проведенную во время реформирования большую законодательную работу, в институте налоговой ответственности имеется немалое количество нерешенных проблем. Благодаря введению в действие с 01 июля 2002

года Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, включающего в себя главу 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг», как никогда актуальным стал вопрос дифференциации налоговой и административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Группа исследователей не допускает самостоятельности налоговой ответственности как отдельного вида юридической ответственности, говоря о том, что она имеет ту же правовую природу, что и административная ответственность.

Проведенное нами исследование позволило отметить, что административная ответственность в сфере налогообложения и налоговая ответственность выступают в роли принципиально разных видов ответственности за несоблюдение законодательства о налогах и сборах, отождествление которых выглядит необоснованным с позиции как действующего законодательства, так и их юридической природы. Анализ действующего налогового и административного законодательства дает возможность с существенной долей уверенности говорить о том, что налоговая ответственность имеет характерные признаки, позволяющие расценивать ее как самостоятельный вид юридической ответственности, а также представляет собой отдельное звено межотраслевого института ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. С целью обеспечения качественного приведения в действие норм налогового законодательства следует преодолеть ряд проблем материально-правового характера.

В ряде случаев непосредственные объекты составов противоправных деяний, зафиксированных в главе 16 НК РФ, схожи с теми, что установлены в главе 15 КоАП РФ (например, ст. 15.3 КоАП РФ и ст. 116 НК РФ). Часть непосредственных объектов противоправных деяний, зафиксированных в главе 16 НК РФ, сходится с непосредственными объектами деликтов, закрепленными другими главами КоАП РФ (например, ст. 125 НК РФ и ст. 17.7 КоАП РФ). При этом следует учитывать, что определенные статьи НК РФ вообще не имеют аналогов в иных кодексах, а именно ст. 122, 123 НК РФ.

Следует также констатировать, что в современном российском законодательстве, по сравнению с предыдущими историческими периодами, наметилась тенденция в сторону смягчения ответственности за налоговые преступления. Гуманизация ответственности проявляется как в предусмотренных условиях освобождения лица, впервые совершившего преступления от уголовной ответственности (по Примечанию 2 (в настоящее время 3) к ст. 198, и Примечанию 2 к ст. 199 УК РФ), так и в увеличении роли штрафных санкций в налоговых нормах при общем снижении максимально возможных сроков лишения свободы за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов.

В настоящее время охрана правопорядка в налоговой сфере предполагает использование норм различных отраслей права, направленных на защиту налоговых правоотношений. При этом многие правовые нормы в рассматриваемой сфере продолжают постоянно совершенствоваться законодателем, что не редко приводит к их противоречивости и не к единообразному правоприменению. Сегодня правильное определение основания ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах важно не только с теоретической, но и с практической точки зрения, так как является гарантией законности в правоприменительной деятельности.

2 ХАРАКТЕРИСТИКА ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ В НАСТОЯЩЕЕ ВРЕМЯ

2.1 Особенности административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России

Понятие административной ответственности является одной из категорий, преимущественно изученных в российском праве. Стоит отметить, что административно-правовая доктрина оценивает настоящее понятие со всевозможных позиций: в качестве разновидности юридической ответственности; как элемент административного понуждения; в виде использования предусмотренной административно – правовой нормой санкции; как своеобразное административное правоотношение и как правовой институт⁴⁴.

Кондратьев С.В. в собственном научном исследовании обозначает, что административная ответственность представляет собой вид юридической ответственности, проявляющийся в использовании уполномоченным органом или должностным лицом административной санкции к субъекту, преступившему закон. Административная ответственность характеризуется группой признаков, присущих юридической ответственности в общем. Кроме того, немаловажно упомянуть, что в нынешнем законодательстве единые признаки юридической ответственности своеобразно преломляются применительно к административной ответственности, но также фиксируются признаки, являющиеся отличительными применительно к этой разновидности ответственности⁴⁵.

На данный момент составы административных деликтов, совершающихся в области законодательства о налогах и сборах зафиксированы в следующих статьях КоАП РФ: 15.3 - 15.9, 15.11.

Рассмотрим некоторые составы административных правонарушений в области налогов и сборов.

⁴⁴ Гагиева А. В. Налоговые правонарушения и административная ответственность за их совершение в Российской Федерации // Вопросы современной юриспруденции. 2016. № 7. С. 79.

⁴⁵ Кондратьев С. В. Система юридической ответственности в области налогов и сборов // Экономика. Налоги. Право. 2015. № 1. С. 159.

Объектом административного противоправного деяния, санкция за которое закреплена ст. 15.4 КоАП РФ являются общественные отношения, связанные с соответствующим налоговым контролем операций плательщиков налогов на счетах в кредитных организациях.

В силу ст. 86 НК РФ банки открывают счета физическим лицам, осуществляющим деятельность без образования юридического лица, различным компаниям и дают им возможность применять корпоративные электронные средства платежа для денежных трансферов только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Объективную сторону правонарушений по комментируемой статье составляет неисполнение обязанностей, предусмотренных ст. 86 НК РФ, о представлении банками в налоговый орган в установленный НК РФ срок сообщений об открытии и закрытии счетов в кредитных организациях по установленной форме.

Субъектом рассматриваемого деликта предстает глава организации плательщика налога, а также банка⁴⁶.

Так, постановлением мирового судьи судебного участка № 6 Дзержинского района г. Оренбурга от 18 апреля 2013 года Н. признан виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного ст. 15.4 КоАП РФ, и ему назначено наказание в виде административного штрафа в размере 1000 рублей. В жалобе, поданной в Оренбургский областной суд, Н. просит об отмене постановления мирового судьи и прекращении производства по делу, ссылаясь на то, что не является надлежащим субъектом ответственности.

Признавая Н. виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного ст. 15.4 КоАП РФ, мировой судья указал, что Н., являясь руководителем ООО «***», не исполнил свою обязанность по сообщению об открытии счета в ЗАО АКБ «***» в налоговый орган. Данный вывод является преждевременным по следующим основаниям. В соответствии с п. 1, 3 ст. 7 Федерального закона от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», руководитель несет

⁴⁶ Амелин Р.В. Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (постатейный). М., 2016. С. 492.

ответственность за надлежащую организацию бухгалтерского учета. Поскольку открытие и закрытие банковского счета относится к организации бухгалтерского учета, субъектом административного правонарушения, предусмотренного ст. 15.4 КоАП РФ, является руководитель организации - налогоплательщика.

Согласно основным сведениям о юридическом лице, Н. является коммерческим директором ООО «***», генеральным директором общества является Б... Вместе с тем, мировым судьей оставлен без внимания вопрос о распределении обязанностей по организации бухгалтерского учета между генеральным директором общества и его коммерческим директором. В материалах дела отсутствует Устав юридического лица, должностные обязанности коммерческого директора ООО «***». Имеющиеся в материалах дела доказательства не позволяют сделать вывод о том, является ли коммерческий директор Н. должностным лицом, ответственным за организацию бухгалтерского учета общества. При таких обстоятельствах постановление мирового судьи судебного участка № 6 Дзержинского района г. Оренбурга от 18 апреля 2013 года, вынесенное по делу об административном правонарушении, предусмотренном ст. 15.4 КоАП РФ, в отношении Н. подлежит отмене⁴⁷.

Субъективная сторона состава анализируемого правонарушения способна проявляться как в форме умысла, так и неосторожности.

Рассмотрим далее ответственность за несоблюдение сроков предоставления декларации в налоговый орган (ст. 15.5 КоАП РФ). Объектом данного деликта являются общественные отношения по уплате налогов на основании налоговой декларации и в области налогового контроля.

Плательщики налогов должны в установленные законом сроки представлять в налоговый орган по месту регистрации налоговые декларации, в случае если подобная обязанность установлена налоговым законодательством (п. 4 ч. 1 ст. 23 НК РФ). По каждому налогу, подлежащему уплате, плательщики налогов представляют налоговую декларацию, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Обязанность представления налоговой декларации и конкретные сроки

⁴⁷ Постановление Оренбургского областного суда от 09.09.2013 по делу № 4а-521/2013 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

ее представления определяются в отдельности по каждому налогу.

Несоблюдение установленных налоговым законом сроков представления декларации составляет объективную сторону данного правонарушения⁴⁸.

Так, генеральный директор ООО «Сантехплюс» несвоевременно представил в МИФНС РФ № 5 по Амурской области декларацию по налогу на прибыль организаций за 9 месяцев 2016 года, срок представления 28.10.2016 года, фактически представлена 30.10.2016 года. В результате данного бездействия нарушен п. 3 ст. 398 НК РФ, ответственность за которое предусмотрена ст. 15.5 КоАП РФ. В судебном заседании из материалов дела установлено, что должностным лицом межрайонной ИФНС № 5 по Амурской области в отношении руководителя ООО «Сантехплюс» составлен административный протокол, согласно которого генеральный директор ООО «Сантехплюс» несвоевременно представил в МИФНС РФ № 5 по Амурской области декларацию по налогу на прибыль организаций за 9 месяцев 2016 года, срок представления 28.10.2016 года, фактически представлена 30.10.2016 года. В результате данного бездействия им был нарушен п. 3 ст. 398 НК РФ, ответственность за которое предусмотрена ст. 15.5 КоАП РФ. Таким образом, являясь должностным лицом и законным представителем юридического лица, осуществляющий общее руководство и контроль за его деятельностью, самостоятельно не подал и не проконтролировал своевременное представление в налоговый орган декларации о земельном налоге в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Мировой судья квалифицировал действия Ю. по ст. 15.5 КоАП РФ⁴⁹.

Субъектом рассматриваемого противоправного деяния предстает глава компании – плательщика налогов и сборов при неимении в штате бухгалтера, напротив, при присутствии в штате компании бухгалтера, в большинстве случаев, к ответственности привлекается бухгалтер, если обязанность по оперативному представлению налоговых деклараций не вверена другим сотрудникам, наделенным организационно-распорядительными и административно-хозяйственными функциями

⁴⁸ Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях (постатейный) / под общ. ред. Н.Г. Салищевой. М., 2017. – С. 762.

⁴⁹ Постановление мирового судьи Шимановского районного судебного участка Амурской области от 7 марта 2017 г. по делу № 5-131/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

(финансовый директор, налоговый менеджер и т.п.).

Так, на основании протокола об административной ответственности №689/2016 от 25.11.2016г. Поротикова Т.Л. привлечена к административной ответственности по ст. 15.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях, ей в вину вменяется то, что, являясь должностным лицом,- руководителем общества, до 30.03.2016г. должна была представить налоговую декларацию по налогу на имущество организаций за 2015 год. Данная декларация была предоставлена в МИ ФНС России №6 по Амурской области с нарушением установленного срока 31 марта 2016 года, тем самым Поротикова Т.Л. совершила административное правонарушение, предусмотренное ст. 15.5 КоАП РФ - нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Рассмотрев материалы дела, суд, признал Поротикову Т.Л. виновной в совершении административного правонарушения, предусмотренного ст. 15.5 КоАП РФ и подвергнул административному наказанию в виде предупреждения⁵⁰.

Субъективная сторона состава противоправного деяния способна проявляться в форме как умысла, так и неосторожности. Дела о деяниях, установленных указанной статьей, рассматривают судьи (ч. 1 ст. 23.1)⁵¹.

Таким образом, следует отметить, что в КоАП РФ отсутствуют указания на возможность привлечения к административной ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов, запрещенных вышеназванными статьями КоАП РФ, такой категории как индивидуальные предприниматели и юридические лица.

На практике довольно часто возникают ситуации, когда в случае совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, наказание назначается в отношении юридического лица согласно санкции, предусмотренной нормами НК РФ. В то же время должностное лицо (руководитель, главный бухгалтер), исполняющее

⁵⁰ Постановление мирового судьи Константиновского районного судебного участка Амурской области от 10 апреля 2017 г. по делу № 5-183/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

⁵¹ Административная юрисдикция в финансовой сфере: монография / Р.Э. Байтеряков, Д.В. Карпухин, М.В. Комиссарова и др.; под ред. М.А. Лапиной. М.: Палеотип, 2015. 271 с.

должностные функции в той же организации, привлекаемой к налоговой ответственности, несет административную ответственность.

Таким образом, в отношении юридического лица наступает налоговая ответственность, а его должностное лицо за совершение налогового правонарушения, в свою очередь, может быть привлечено к административной ответственности.

Основополагающими отличием налоговой ответственности от административной, по нашему мнению, является следующее.

Анализ вышеперечисленных положений КоАП РФ показал, что привлечению к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений подлежат индивидуальные предприниматели и юридические лица. К административной ответственности они не привлекаются. В свою очередь, к административной ответственности привлекается виновное должностное лицо, в круг должностных обязанностей которого входит выполнение ряда организационно-распорядительных функций и полномочий, которые оно исполнило ненадлежащим образом или не исполнило вовсе⁵².

Отметим, что в случае привлечения указанных виновных лиц к административной ответственности характерно отсутствие наказания в виде штрафа, выраженного в процентном отношении. Административное наказание в виде штрафа назначается в фиксированных пределах санкции соответствующей статьи. Кроме того, в соответствии с рассмотренными выше статьями КоАП РФ предусмотрена возможность назначения виновному лицу административного наказания в виде предупреждения, в то время как согласно положениям НК РФ, возможность назначения подобного вида наказания отсутствует.

2.2 Особенности налоговой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России

В основе налоговых правоотношений, лежит конституционный принцип обязательности их уплаты. Налоги являются основой формирования бюджета российского государства, которые в силу положений Конституции РФ, являются общеобя-

⁵² Харченко Д.А. Правовая сущность юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах // Ростовский научный журнал. 2017. № 5. С. 468-469.

зательными и имеют признаки: публичности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности. Уплата, налогов удовлетворяет интересы всех членов общества, а обязанность уплаты, налога носит публично-правой характер.

Г.В. Петрова обращает внимание на то обстоятельство, что проблема состоит в понимании правовой природы финансового правонарушения учеными-административистами, которые строят доктрину административного права, исходя из определения финансовых правоотношений как сугубо властных, управленческих и организационных. Тем самым, поддерживая мнение о том, что финансы опосредуют только перераспределительные отношения налогового и бюджетного характера⁵³.

Социальная сущность налогового правонарушения проявляется, прежде всего, в закреплении законодателем в Бюджетном кодексе РФ, положения о доходах бюджетов, где законодатель говорит о том, что прибыль бюджетов формируется в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации, законодательством о налогах и сборах и законодательством об иных обязательных платежах. Доходы от федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, иных обязательных платежей, других поступлений, являются, источниками формирования доходов, бюджетов бюджетной системы Российской Федерации. Таким образом, не поступление или несвоевременное поступление налогов в соответствующие бюджеты наносит вред финансовому благополучию страны, его экономической безопасности. Однако, Бюджетный кодекс РФ не содержит дефиниций о нарушениях бюджетного законодательства в части не поступления и (или) несвоевременного поступления в соответствующие бюджеты налогов и сборов. В этой связи законодательное закрепление налогового и административного правонарушения имеет важное значение, поскольку они адресованы, в первую очередь, правоприменителю и предназначены, для реализации всеми субъектами, соответствующих (финансовых, бюджетных, налоговых, административных) правоотношений.

Дефиниции о понятии и сущности налогового и административного правонарушения; сформулированы соответственно в ст. 106 НК РФ и ст. 2.1. КоАП

⁵³ Петрова Г.В. Финансовое право: учебник. М., 2016. С. 7.

РФ, что делает возможным изучать, сопоставлять, идентифицировать их. Следует заметить, что понятие и признаки налогового правонарушения не изменялись законодателем в НК РФ с 1999 года.

По смыслу положений ст. 1 НК РФ налогово-противоправными признаются только такие действия (бездействие), которые нарушают нормы, НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах, законов и иных нормативно-правовых актов о налогах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. Противоправность «является» юридическим выражением материальной характеристики и общественного свойства налогового деликта. Для налоговых правоотношений в большей степени свойственны обязывающие нормы. Соответственно основной формой противоправности налоговых правонарушений является неисполнение или ненадлежащее исполнение позитивных обязывающих норм. Противоправность деяния может совершаться в форме действия (например, воспрепятствование проведению налогового-контроля, внесение в декларацию заведомо ложных сведений и др.) или бездействия (непредоставление налоговой декларации, неуплата сумм налога и др.).

Под противоправностью понимаются действия, направленные в нарушение требований законодательства о налогах и сборах. Противоправность деяния применительно к налоговым правоотношениям означает, что действия (бездействие) лица нарушают конкретные правовые нормы, установленные НК РФ или другими федеральными законами о налогах и сборах⁵⁴.

Противоправность – важнейшая черта состава налогового деликта, его элемент. Противоправность налогового деликта выражается в том, что оно покушается на зафиксированный законодательством о налогах порядок: исчисления, уплаты налогов; исполнения обязанности по уплате налогов; постановки на налоговый учет и отчетности; представления информации в налоговые органы; удержания и перечисления сумм налогов - и другие налоговые отношения⁵⁵. В отличие от налоговых правонарушений административная противоправность заключается в том, что ад-

⁵⁴ Матвеевко П.В. Ответственность должностных лиц организации за нарушение налогового законодательства // Налоги (газета). 2007. № 2. С. 6.

⁵⁵ Бойцов Г.В. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2014. – С. 199.

министративные правонарушения противоречат требованиям административно-правовых норм.

Противоправность рассматривается: законодателем как запрещенность деяния в нормативно-правовом акте под угрозой применения санкций. Налоговое правонарушение - это противоправное деяние, запрещенное НК РФ под угрозой ответственности, установленной этим же кодексом (ст. 106 НК РФ); Нормы, содержание налогово-правовые запреты, могут содержаться только, в Налоговом кодексе. Административные деликты воспрещены положениями КоАП РФ и законов субъектов РФ об административных правонарушениях под угрозой применения административных, санкций (ст. 2.1. КоАП РФ). Следовательно, административная и налоговая противоправность имеют принципиальные отличия.

На таком признаке, как общественная опасность (вредность) следует остановиться отдельно. Пожалуй, он выделяется как основной большинством ученых, проводивших свои исследования в науке финансового права. Общественная опасность налоговых противоправных деяний выражается в покушении на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность граждан РФ уплачивать законно установленные налоги и сборы. В этой обязанности плательщиков народа олицетворен публичный интерес всех членов общества, что и зафиксировано законодательством в положениях Налогового кодекса РФ. Непосредственно эта отличительная черта налога - его принудительный характер изымания порождает сопротивление плательщиков налога, выражающееся в уклонении от уплаты налогов.

Следует отметить, что указанный признак не имеет законодательного закрепления ни в налоговом, ни в административном кодексах при перечислении признаков правонарушения. Признак общественной опасности имеет место лишь в дефиниции о преступлении, откуда можно сделать вывод о том, что налоговые преступления - общественно опасны. Уголовно наказуемые противоправные деяния в противовес налоговым деликтам и административным проступкам характеризуются повышенной степенью общественной опасности. В конструкции состава налогового преступления это проявляется путем указания на совершение деяния в крупном

размере или особо крупном размере (ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ)⁵⁶. Необходимость определения критериев разграничения преступлений и других правонарушений возникает при наличии смежных противоправных деяний, имеющих отношение к различным отраслям права, но посягающим на один объект.

Говоря о налоговых деликтах, необходимо подчеркнуть, что неуплата налогов, сокрытие доходов, занижение налогооблагаемой базы влекут такие тяжкие последствия, как неисполнение бюджета государства по доходам, подрыву экономических, социальных и политических устоев государства и др. Таким образом, в налоговом, финансовом, административном (Глава 15 КоАП РФ) праве правонарушений не имеющих вредности для отдельных слоев общества и государства в целом не может быть.

Законодатель все же предполагает, что налоговое правонарушение общественно опасно. В Налоговом кодексе РФ в качестве налоговых правонарушений признаются и такие деяния, которые хотя и нарушают законодательство о налогах и сборах, но не причиняют вред общественным отношениям, и которые складываются в процессе налогообложения. Например, из положений п.п. 2 и 3 статьи ст. 110 НК РФ следует, что отношение лица к вредным последствиям противоправного деяния неотъемлемая часть субъективной стороны состава налогового правонарушения⁵⁷.

Общественная опасность налоговых деликтов заключается в покушении на финансовую систему, финансовую устойчивость и финансовую надежность страны. В связи с указанным необходимо в легальном определении налогового правонарушения указать на его общественно опасный характер, изложив текст ст. 106 НК РФ в следующей редакции: «Налоговым правонарушением признается: общественно опасное, посягающее на финансовую безопасность государства, виновно совершенное, противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность».

⁵⁶ Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации (конспект лекций по первой части Налогового кодекса Российской Федерации) / под ред. А.Н. Козырина. М., 2015. С. 24-25.

⁵⁷ Эриашвили Н.Д. Налоговое право. М., 2013. С. 224-225.

Следующий важный признак налогового правонарушения - виновность.

Вина (*culpa, schuld, culpabilité*) - это одна из наиболее используемых юридических категорий. Через такие юридические понятия, как вина, правонарушение, противоправность, раскрывается основополагающий институт права - институт юридической ответственности. Среди этих категорий вина занимает особое место⁵⁸. Развитие теоретических положений по вопросам виновности было обусловлено провозглашением начал индивидуальной ответственности в российском законодательстве. В силу пункта 6 статьи 108 НК РФ, субъект признается неповинным в совершении противоправного деяния до тех пор, пока его виновность, не будет доказана в предусмотренном законодательством порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Виновность предусматривает установленное НК РФ психическое отношение субъекта в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Форма вины считается неотъемлемым признаком налогового деликта, потому как тот или иной ее вид неизменно находится в нормах НК РФ, обуславливающих составы противоправных деяний⁵⁹.

Волевые признаки виновного психического отношения, проявляются в желании наступления, в сознательном допущении, в расчете на предотвращение последствий, пишет Ю.А. Крохина⁶⁰.

Важной отличительной особенностью налоговых и административных правонарушений является то, что законодатель в КоАП РФ выделяет особый круг правонарушителей. Таким образом, можно констатировать, о различиях по кругу субъектов налоговых и административных правонарушений (речь идет исключительно об административных правонарушениях в области финансов, налогов и сборов).

По основаниям положений ст. 106 НК РФ налоговое правонарушение может быть совершено: налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом и иным лицом. На наш взгляд перечень лиц, которые могут быть признаны субъектами налогового правонарушения, является открытым, т.к. по смыслу положений

⁵⁸ Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика. М., 2013. С. 14.

⁵⁹ Кирилловых А.А. О понятии и видах ответственности за налоговые правонарушения // Налоги. 2011. № 35. С. 9.

⁶⁰ Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник. М., 2017. С. 183.

НК РФ законодателем в качестве налогоплательщиков признаются лица, получившие какой-либо доход в налоговом периоде.

В соответствии с п. 1 ст. 107 НК РФ к ответственности за совершение налоговых правонарушений могут быть привлечены физические лица и организации⁶¹.

Таким образом, дефиниции о понятии и сущности налогового и административного правонарушения, сформулированы соответственно в ст. 106 НК РФ и ст. 2.1. КоАП РФ, что делает возможным изучать, сопоставлять, идентифицировать их. Юридический анализ характерных признаков налоговых и административных правонарушений в области финансов, налогов, и сборов, позволяет отграничить критерии налоговых и административных правонарушений в области финансов, налогов и сборов.

Такой признак как виновность в налоговом праве имеет существенные отличия от виновности по административному законодательству. Субъекты налоговых и административных противоправных деяний в области финансов, налогов и сборов в большей степени различные. Ответственность за противоправные деяния в области финансов, налогов и сборов в административном праве обладает другим содержанием, нежели налоговая ответственность.

Подводя итог юридическому анализу признаков налоговых и административных деликтов в сфере налогов и сборов видится возможным подвести следующие итоги. Критерием разграничения налоговых и административных деликтов в сфере налогов и сборов не могут быть такие общепринятые признаки как общественная опасность, противоправность, наказуемость и др. Наоборот такой признак как виновность в налоговом праве имеет существенные отличия от виновности по административному законодательству.

Субъекты налоговых и административных противоправных деяний в области финансов, налогов и сборов в большей степени различные. Ответственность за противоправные деяния в области финансов, налогов и сборов в административном праве обладает другим содержанием, нежели налоговая ответственность.

⁶¹ Гладкова М.В. О проблеме соотношения налоговых преступлений и иных правонарушений в сфере налогообложения // Вестник Самарской гуманитарной академии. Серия: Право. 2010. № 1. С. 117.

Общественная опасность налоговых деликтов заключается в покушении на финансовую систему, финансовую устойчивость и финансовую надежность страны. Предлагается изложить ст. 106 НК РФ в следующей редакции: «Налоговым правонарушением признается: общественно опасное, посягающее на финансовую безопасность государства, виновно совершенное, противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность».

Налоговое противоправное деяние с точки зрения его состава охватывает: объект противоправного деяния, т.е. общественные отношения в сфере налогов и сборов, на нормальное развитие которых посягает налоговый деликт; объективную сторону, т.е. конкретные деяния, отражающиеся в несоблюдении предписаний, содержащихся в налоговом законодательстве; субъект правонарушения, т.е. лицо, совершившее противоправный поступок; субъективную сторону, т.е. вину - отношение субъекта к содеянному.

В рамках настоящей работы не представляется возможным рассмотреть все составы налоговых правонарушений, в связи с чем, рассмотрим некоторые из них

Глава 16 НК РФ охватывает исчерпывающий перечень противоправных деяний, а также санкции за их осуществление. Состав гл. 16 НК РФ включает в себя противоправные деяния, санкции за которые применяются к плательщикам налогов, налоговым агентам и прочим участникам налоговых правоотношений. Разновидность несоблюдения налогового законодательства банковскими организациями интегрированы в отдельную главу НК РФ (гл. 18).

Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ). В целях реализации налогового контроля государством введено предписание, согласно которому все плательщики налогов подлежат постановке на учет в налоговых органах (ст. 83 НК РФ). Неисполнение данной обязанности является основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности, предусмотренной ст. 116 НК РФ.

Рассмотрим особенности квалификации правонарушения в виде нарушения

порядка постановки на учет в налоговом органе и ответственность за его совершение. Статья 83 НК РФ устанавливает конкретные сроки и порядок постановки на учет таких категорий налогоплательщиков, как организации, индивидуальные предприниматели, филиалы и представительства, частные нотариусы, адвокаты. Для другой группы плательщиков налогов (физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями) не предусмотрено обязательство собственноручной подачи в налоговые органы заявления о постановке на учет. Налоговый орган своими силами производит их регистрацию в качестве плательщиков налогов на основе данных, предоставляемых органами, осуществляющими регистрацию физических лиц и их имущества. Таким образом, можно сделать вывод, что субъектами правонарушения, предусмотренного ст. 116 НК РФ, считаются не все без исключения категории плательщиков налогов, а только организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, занимающиеся частной практикой.

Важным обстоятельством привлечения плательщика налога к ответственности является несоблюдение им сроков подачи заявления о постановке на учет. Так, налоговый орган привлек налогоплательщика к ответственности по п. 2 ст. 116 НК РФ, в связи с тем, что общество не осуществило постановку на налоговый учет созданных для выполнения работ обособленных подразделений по месту нахождения. ВС РФ пришел к выводу о неправомерном привлечении налогоплательщика к ответственности по п. 2 ст. 116 НК РФ, указав, что законодатель разграничивает обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговых органах и обязанность сообщить в налоговый орган обо всех обособленных подразделениях, несообщение налоговому органу сведений о наличии обособленного подразделения образует событие правонарушения, ответственность за которое установлена ст. 126 НК РФ⁶².

Привлечение налогоплательщика к ответственности за нарушение требований к форме заявления будет правомерно только в том случае, если данное противоправное деяние препятствует осуществлению налогового контроля. Необходимо обратить внимание, что противоправное деяние, ответственность за которое уста-

⁶² Определение Верховного Суда РФ от 23.10.2017 № 304-КГ17-8872 по делу № А70-6845/2016 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

новлена ст. 116 НК РФ, не является длящимся, и будет считаться оконченным с момента истечения указанных сроков⁶³.

Так, Межрайонной ИФНС России №1 по Амурской области в соответствии со ст. 88 НК РФ проведена камеральная налоговая проверка уточненной налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности за 2 квартал 2015 года, представленной заявителем 21.07.2015. По результатам проверки составлен акт камеральной налоговой проверки от 05.11.2015 №21584, который вместе с извещением от 05.11.2015 №14-27/7217 «О времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки» направлен обществу 17.11.2015, согласно списка внутренних почтовых отправлений. Заявителем в Инспекцию в порядке п. 6 ст. 100 НК РФ возражения на акт проверки не представлены. По результатам рассмотрения акта и материалов проверки принято решение №18340 от 12.01.2016, согласно которому общество привлечено к ответственности, предусмотренной п.1 ст. 119 НК РФ в виде штрафа в размере 4 072,03 руб. в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ Инспекцией применены обстоятельства, смягчающие ответственность, в результате размер штрафных санкций снижен на 50 процентов.

Общество обжаловало решение Межрайонной ИФНС России № 1 по Амурской области от 12.01.2016 № 18340 в апелляционном порядке. Решением Управления Федеральной налоговой службы по Амурской области от 09.03.2016 № 15-07/2/66 апелляционная жалоба ООО «САДКО-АМУР» оставлена без удовлетворения, решение инспекции без изменения. Общество, не согласившись с принятым решением, обратилось в суд с настоящим заявлением. Оценив изложенные обстоятельства, суд считает, что требования заявителя подлежат удовлетворению в части по следующим основаниям.

Судом установлено и не оспаривается заявителем, что декларация по единому налогу на вмененный доход за 2 квартал 2015 года с нулевыми сведениями о доходе подана обществом в налоговый орган 21.07.2015, за пределами установленного законодательством срока. Вместе с тем, в тот же день обществом подана уточ-

⁶³ Лермонтов Ю. М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2016. С. 94.

ненная налоговая декларация по единому налогу на вмененный доход за 2 квартал 2015 года с исчисленной суммой налога в размере 162 881 руб. Согласно пункту 1 статьи 346.32 НК РФ уплата единого налога совершается плательщиком налога по итогам налогового периода не позднее 25-го числа первого месяца грядущего налогового периода в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации по месту постановки на учет в налоговом органе в качестве плательщика единого налога в соответствии с пунктом 2 статьи 346.28 настоящего Кодекса. Исчисленный налогоплательщиком ЕНВД за 2 квартал 2015 года был уплачен обществом в установленный срок, что подтверждается платежным поручением от 24.07.2015 №137, выпиской операций по расчету с бюджетом. В отношении уточненной налоговой декларации по ЕНВД за 2 квартал 2015 года налоговым органом назначена камеральная проверка.

Порядок проведения камеральной налоговой проверки, оформления ее результатов, процедура вынесения решения регламентируется статьями 88, 100, 101 НК РФ. Из анализа представленных в материалы дела документов следует, что акт проверки и уведомление о вызове налогоплательщика для рассмотрения материалов проверки направлен заявителю согласно спискам почтовых отправлений, налогоплательщик уведомлен о времени и месте рассмотрения материалов проверки.

При наличии указанных обстоятельств, суд пришел к выводу о соблюдении налоговым органом порядка проведения проверки, оформления ее результатов, процедуры вынесения решения. Основания для признания решения Инспекции недействительным, в связи с несоблюдением существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки либо наличием иных нарушений (пункт 14 статьи 101 НК РФ), судом не установлены.

Инспекцией в отсутствие заявителя рассмотрены материалы проверки, по результатам рассмотрения которых, общество привлечено к налоговой ответственности, предусмотренной п.1 ст. 119 НК РФ в виде штрафа в размере 4072,03 рублей с учетом применения обстоятельств, смягчающих ответственность, в результате которых штрафные санкции снижены на 50 процентов.

В случае если налог исчисляется и уплачивается с зачетом ранее перечисленных авансовых платежей по нему, штраф рассчитывается исходя из суммы, подлежащей доплате по декларации. При этом наличие переплаты по налогу на лицевом счете налогоплательщика от ответственности за просрочку сдачи налоговой декларации не освобождает. Не избежать штрафа и в том случае, если, несмотря на просрочку сдачи декларации, налог был уплачен вовремя.

Налоговые декларации по налогам, в соответствии с которыми плательщики налогов освобождены от обязанности по их уплате вследствие использования особых налоговых режимов не подлежат представлению в налоговые органы. Важно отметить случаи, которые не образуют составов правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ.

Наконец, не образует состава правонарушения представление налоговой декларации позже установленного срока лицом, не являющимся налогоплательщиком. Моментом обнаружения правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ, следует считать день фактической подачи налоговой декларации в налоговый орган и регистрации в нем представленного позже установленного срока документа. За совершение правонарушения, указанного в ст. 119 НК РФ, предусмотрена санкция в виде алгоритмизированного штрафа. Штраф в данном случае необходимо исчислять исходя из надлежащей, т. е. подлежащей в действительности уплате в бюджет, суммы налога, а не суммы, указанной налогоплательщиком ошибочно.

Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета) (ст. 119.1 НК РФ). В НК РФ появилась новая статья - 119.1 «Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета)». В соответствии с данной статьей представление бумажного варианта декларации вместо электронного влечет наложение штрафа в размере 200 руб. Распространенная практика представления в налоговые органы бумажных деклараций вместо электронных часто «спасала» налогоплательщиков при проблемах с отправкой электронной версии. Сейчас такое «спасение» будет дополнительным источником дохода бюджета и неприятным расходом для налогоплательщика.

Новая норма обращена исключительно к тем плательщикам налогов, обязан-

ных сдавать отчетность в электронном виде. Прежде, для этой категории плательщиков не были установлены штрафы за сдачу отчетности «на бумаге», что вынуждало Минфин России «изобретать» санкции за сдачу бумажной отчетности взамен электронной.

Ответственность, установленная статьей 119.1 НК РФ, применяется в случае, если форма (формат) налоговой декларации (расчета) соответствует установленной, но нарушен способ представления налоговой декларации (расчета), указанный в статье 80 НК РФ. При этом отказать в данном случае в принятии налоговой декларации налоговый орган не вправе. Применение одновременно ответственности, установленной статьями 119 и 119.1 НК РФ, возможно только при нарушении срока представления налоговой декларации и способа ее представления. Как разъяснено в письме ФНС России от 11.04.2014 № ЕД-4-15/6831, для целей статьи 119.1 НК РФ под порядком представления налоговой декларации понимается способ представления налоговой декларации. Так, представление налоговой декларации по НДС на бумажном носителе с 1 января 2014 г. не предусмотрено. За несоблюдение порядка представления налоговой декларации в электронной форме предусмотрена ответственность по статье 119.1 НК РФ. Ответственность, установленная данной статьей, применяется в случае, если форма налоговой декларации соответствует установленной, но нарушен способ представления налоговой декларации, указанный в статье 80 НК РФ. Аналогичная позиция изложена в письме Управления ФНС России по г. Москве от 12.03.2014 № 24-15/022540⁶⁴.

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов) (ст. 120 НК РФ). Под данным деянием подразумевается неимение требуемых первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое несвоевременное или неверное отображение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложе-

⁶⁴ Лермонтов Ю. М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2016. С. 96.

ний плательщика налога.

Так, в ходе проверки налоговым органом установлены расхождения суммы реализации товаров, отраженной в книгах продаж, с суммой реализации товаров, заявленных в декларациях по НДС, а также систематическое неправильное отражение в книгах продаж и декларациях по НДС сумм выручки при реализации товаров. В связи с чем налогоплательщик привлечен к ответственности по п. 2 ст. 120 НК РФ за грубое нарушение правил учета доходов, и (или) расходов, и (или) объектов налогообложения. Признавая привлечение налогоплательщика к ответственности правомерным, суд указал, что книги покупок и книги продаж являются регистрами налогового учета, поскольку предназначены для регистрации счетов-фактур в целях определения сумм НДС, предъявляемых к вычету по реализованным товарам. При этом суд отклонил довод о том, что нарушения, связанные с несвоевременной регистрацией в книгах продаж счетов-фактур, не привели к занижению суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, поскольку диспозиция п. п. 1 и 2 ст. 120 НК РФ указанного условия как освобождающего от ответственности не содержит⁶⁵.

В силу конституционно-правового значения составов налоговых деликтов, закрепленных в НК РФ, за совершение действий (бездействия), вызвавших занижение налогооблагаемой базы и, как итог, неуплату налогов и сборов, положения пп. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ не должны использоваться одновременно, что не исключает вероятности их использования по отдельности на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела. За совершение рассматриваемого налогового правонарушения предусмотрена налоговая санкция в форме фиксированного размера штрафа (пп. 1 и 2) и алгоритмизированного штрафа (п. 3 ст. 120 НК РФ)⁶⁶.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ). Обязанность плательщиков налогов, налоговых агентов, плательщиков сборов по представлению в налоговый орган документов и иных сведений предусмотрена НК РФ. Неисполнение указанной обя-

⁶⁵ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 11.02.2016 № Ф09-198/16 по делу № А60-19211/2015 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

⁶⁶ Крохина Ю. А. Налоговое право: учебник. М., 2017. С. 198-200.

занности влечет применение санкций, установленных ст. 126 НК РФ, которая используется только за непредъявление документов, предусмотренных самим НК РФ или иными актами налогового законодательства.

Так, ООО «ДальСибДистрибьюшн» обратилось в Арбитражный суд Амурской области с заявлением об оспаривании решения межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 1 по Амурской области 16.05.2016 № 154 «О привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, предусмотренное НК РФ (за исключением налогового правонарушения, дело о выявлении которого рассматривается в порядке, установленном статьей 101 НК РФ)».

Инспекцией в порядке пункта 4 статьи 93.1 НК РФ 01.03.2016 в адрес общества выставлено требование № 21723 о предоставлении перечисленных выше документов (информации) в течение 5 дней со дня получения (вручения) поименованного требования. К требованию приложено поручение межрайонной ИФНС России № 7 по Кемеровской области № 27674 от 25.02.2016. Требование от 01.03.2016 № 21723 получено заявителем по телекоммуникационным каналам связи 01.03.2016, что подтверждается квитанцией о приеме от 01.03.2016. 02.03.2016 по телекоммуникационным каналам связи в инспекцию поступило обращение общества (вх. № 09313), в котором заявитель в связи с большим объемом запрашиваемой информации просил предоставить перечень запрашиваемых документов с указанием индивидуализирующих признаков (номер, дата). К установленному сроку (10.03.2016) документы по требованию от 01.03.2016 № 21723 обществом в инспекцию не представлены. Решением от 16.05.2016 № 154 заявитель признан виновным в совершении налогового правонарушения по пункту 2 статьи 126 НК РФ и с учетом смягчающих ответственность обстоятельств подвергнут наказанию в виде штрафа в размере 5000 руб. Копия решения 20.05.2016 вручена представителю общества Песковцу В.С., действующему на основании доверенности от 28.03.2016. Не согласившись с оспариваемым решением, общество обратилось в арбитражный суд. Судом исследованы материалы дела и отмечено, что поручение и требование соответствуют требованиям статьи 93 НК РФ и Приказа ФНС России от 08.05.2015 № ММВ-7-2/189@, в них максимальным образом идентифицированы подлежащие

представлению документы. Обращение общества от 02.03.2016 об указании индивидуализирующих признаков (номера и даты) несостоятельны и не основаны на законодательстве о налогах и сборах. Обществом к установленному сроку не представлены истребуемые документы, причины непредставления не названы. Ходатайства о продлении срока исполнения требования не заявлялись. Требование инспекции являлось законным, ясным, понятным, недвусмысленным и исполнимым, а срок для исполнения – достаточным. Таким образом, суд указал, что в действиях заявителя имеется состав правонарушения по пункту 2 статьи 126 НК РФ⁶⁷.

Исключено применение санкций в отношении плательщика налога на основании ст. 126 НК РФ за непредставление истребованных налоговым органом документов в случае, если налоговый орган в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности не указал, какие первичные документы и в каком количестве им истребованы, в каком количестве документы не представлены. Статья 126 НК РФ не устанавливает ответственность за непредставление копий документов при представлении их подлинников в ходе выездной проверки.

Итак, необходимо обратить внимание, что оснований для применения санкций, предусмотренных ст. 126 НК РФ, не имеется в случаях: непредставления документа, который хотя и поименован в нормативно-правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации; отсутствия в запрошенном документе сведений, необходимых для налогообложения; если требование не исполнено налогоплательщиком по причине истребования документов, которые не относятся к предмету налоговой проверки, или по причине неопределенности истребуемых документов; если число непредставленных документов с достоверностью не определено налоговым органом.

Так, по мнению налогового органа, налогоплательщик правомерно был привлечен к ответственности по п. 2 ст. 126 НК РФ за непредставление по требованию налогового органа документов, касающихся договора о совместной деятельности с проверяемым налогоплательщиком, поскольку из текста представленных налого-

⁶⁷ Решение Арбитражного суда Амурской области от 4 августа 2016 г. по делу № А04-6642/2016 Арбитражный суд Амурской области (АС Амурской области) [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

плательщиком пояснений не следовал однозначный вывод об отсутствии запрашиваемых документов. Как указал суд, признавая позицию налогового органа неправомерной, каких-либо доказательств наличия у заявителя истребуемых документов налоговым органом не представлено, налоговый орган не пояснил, о каком именно документе идет речь в требовании, а также каким нормативным документом на налогоплательщика возложена обязанность по его составлению. Более того, в ответ на требование налогового органа в установленный срок налогоплательщиком были представлены пояснения об отсутствии документов (информации) и, соответственно, о невозможности их представить⁶⁸.

За совершение налоговых правонарушений по ст. 126 НК РФ взыскивается фиксированный штраф.

Подводя итог рассмотренному материалу, касающемуся ответственности за налоговые правонарушения, можно сделать следующие выводы.

Ответственность за налоговые правонарушения является ничем иным, как основанным на законе лишением собственника его имущества за деяния, прямо запрещенные законом.

При квалификации вины организации по факту неуплаты налогов необходима квалификация вины должностных лиц этой организации, ответственных за порядок исчисления и уплаты налогов. Налоговый кодекс РФ содержит исчерпывающий перечень налоговых правонарушений, новые составы которых могут устанавливаться только путем внесения соответствующих изменений и дополнений в НК РФ. Законодатель, установив систему составов налоговых правонарушений, четко обозначил пределы возможного применения мер государственного принуждения к участникам налоговых правоотношений. Это способствует не только правильному применению налоговыми органами и судами норм ответственности, но и предупреждает совершение налоговых правонарушений, а также защищает налогоплательщика от незаконного привлечения к ответственности.

Ряд составов налоговых правонарушений, нарушает принцип адекватности и

⁶⁸ Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.10.2017 № Ф04-4291/2017 по делу № А70-15453/2016 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

соразмерности, а именно:

- ответственность по ст. 119 НК РФ («Непредставление налоговой декларации» (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам) сформулирована излишне жестко и, должна меньшее ограничение по величине санкций;

- норма ст. 122 НК («Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов)») должна устанавливать ответственность только в виде пени, в случае если налогоплательщик правильно отразил в налоговой декларации сумму подлежащего к уплате налога, но в силу объективных обстоятельств (отсутствия денежных средств) не перечислил его своевременно;

- ст. 123 НК РФ («Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов») должна дифференцировать ответственность агента в зависимости от того, удержал он налог с налогоплательщика и не перечислил его в бюджет или не удержал по каким-либо объективным обстоятельствам и, как следствие, не перечислил его в бюджет.

Правоприменительная практика налогового законодательства, анализ решений контролирующих (налоговых) органов, решений судебных органов свидетельствуют о том, что процесс формирования налогового законодательства в нашей стране еще не завершен. Меры ответственности, предусмотренные налоговым законодательством, преследуют не только карательную, но и профилактическую цель, направленную на формирование налоговой дисциплины у субъектов налоговых правоотношений. Налоговое право должно развиваться в направлении достижения главной цели - максимального наполнения бюджетов всех уровней денежными средствами от налоговых поступлений на основе объема налогооблагаемой базы и суммы установленного налога. Простое увеличение взимаемого налога на законодательном уровне не обеспечит увеличения объема налоговых поступлений. Для этого необходимо решение двух взаимосвязанных проблем: формирование экономических условий (стимулов) для расширения налогооблагаемой базы; оптимальное соотношение размера взимаемого налога. Отсюда следует, что налоговое законодательство играет в экономике не только фискальную, но и регулирующую

роль. На сегодняшний день законодательство в сфере налогов и сборов все еще пребывает в стадии формирования, как, в частности, и нормы, регулирующие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Поясняется это тем, что область налоговых правоотношений представляется одной из самых динамичных. Деятельность в сфере финансов охватывает колоссальное многообразие ситуаций, каждая из которых требует персонального подхода и должна рассматриваться в точном соответствии с законом.

2.3 Особенности уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в современной России

Одним из существенных слагаемых экономической преступности является налоговая преступность, включающая прежде всего уклонение от налогообложения, которое в последние годы приобретает массовый характер и наиболее изощренные формы. Уход от уплаты налогов в современной России достигает таких масштабов, которые наносят серьезный ущерб экономической безопасности государства. Внимание, уделяемое налоговой преступности, обусловлено не столько ее масштабами, сколько тесной связью с другими преступлениями в экономической сфере. В условиях экономического кризиса отчетливо проявляется тенденция роста сокрытий налогоплательщиками прибыли (доходов), а также усиление воздействия криминального фактора на экономические отношения.

Остановившись на анализе дефиниции сущности налоговой преступности, представляется необходимым отметить, что под налоговой преступностью некоторые авторы понимают относительно самостоятельное социально-правовое исторически переменчивое, образующееся при конкретных обстоятельствах в финансовой сфере общественно опасное явление, в основе которого лежит разногласие между государством в лице налоговых органов и плательщиками налогов, содержащее в себе комплекс уголовно-наказуемых деяний, объектом которых предстают оберегаемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также реализации контроля за оперативностью и полнотой их уплаты⁶⁹. С.В. Чердаков и И.А. Караван под налоговой преступностью понимают

⁶⁹ Кучеров И.И. Налоги и криминал: историко-правовой анализ. М., 2001. С.18.

общественно опасное социально-правовое явление, которое включает в себя совокупность уголовно-наказуемых деяний, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и иных обязательных платежей, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты⁷⁰.

Заслуживает внимания определение налоговой преступности, данное И.Н. Соловьевым: «...это обусловленная принудительным характером взыскания налогов в пользу государства совокупность преступлений в сфере налогообложения, посягающих на общественные отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов, общественная опасность которых заключается в умышленных обманных действиях по уклонению или отказу от выполнения публичной конституционной обязанности по уплате или перечислению законно установленных налогов и сборов, следствием чего является непоступление налогов и сборов в бюджет государства»⁷¹.

Ряд исследователей характеризуют налоговую преступность, опираясь на общее понятие преступности. В частности, Д. А. Глебов и А. И. Ролик считают, что «это социально-правовое, исторически изменчивое негативное массовое явление, складывающееся из всей совокупности совершаемых в государстве в тот или иной период времени физическими лицами или организациями преступных уклонений от уплаты налогов, имеющих количественные и качественные показатели»⁷².

Преступные деяния в налоговой сфере можно разделить на налоговые уголовно наказуемые деяния и деяния, направленные против порядка налогообложения. Необходимо отметить, что ряд авторов уголовно-правовой направленности, к числу которых относятся, В. И. Сергеев, Б. Д. Завидов, И. А. Попов, полагают, что налоговые уголовно-наказуемые деяния относятся к деяниям в области экономики и презентованы в УК РФ четырьмя статьями, обладающими общим объектом преступного деяния и определенными общими признаками⁷³. К данной позиции при-

⁷⁰ Чердаков С.В. Налоговая преступность // Политика и право. 2005. № 5. С. 139.

⁷¹ Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов. М., 2010. С.41.

⁷² Глебов Д.А. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб., 2011. С. 25.

⁷³ Завидов Б. Д. Уголовно-правовой анализ преступлений в сфере экономической деятельности. М., 2014. С. 27-29.

мкнули также Л. Л. Крутиков⁷⁴, М. В. Абанин⁷⁵.

И.А. Клепицкий утверждает, что дефиниция налоговых преступных деяний содержит преступные деяния, зафиксированные ст. 198 - 199.2 УК РФ, а также избегание уплаты таможенных платежей, установленное ст. 194 УК РФ. Его точку зрения поддерживают и некоторые другие авторы.

Особо значимое положение среди экономических преступных деяний занимают налоговые преступления. Это связано с тем, что подавляющую часть бюджетных доходов занимают налоговые поступления, в связи с этим, государством предпринимаются меры по противодействию преступлениям в области налогообложения. Действующий на данный момент УК РФ содержит четыре статьи, относящихся к налоговой сфере: ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица», ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента» и ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов». Вместе с тем, основная масса авторов подмечает отсутствие последовательной государственной политики в борьбе с этой разновидностью преступности⁷⁶.

Предметом преступления, установленного законодателем в статьях 198 и 199 УК РФ, выступают: налоги и сборы, подлежащие уплате физическими, а также юридическими лицами, перечисленными в статье 11 НК РФ: «организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации».

⁷⁴ Уголовное право России. Часть особенная: учебник для вузов / под ред. Л.Л. Крутикова. М., 2016. С. 236.

⁷⁵ Абанин М.В. Налоговые преступления, совершаемые в условиях специальных налоговых режимов (уголовно-правовой и криминологический аспекты): монография. М., 2012. С. 7.

⁷⁶ Бражников В.В. К вопросу об объективной стороне уклонения от уплаты налогов // Вестник Омской юридической академии. 2017. № 3. С. 53.

Не имеют никакой значимости для юридической классификации преступления конкретные методы, с помощью которых виновное лицо в действительности уклоняется от уплаты налога. В данном случае принципиальное значение имеет факт неуплаты налога в крупном (особо крупном) размере.

Так, в период с 24 апреля 2013 года по 23 января 2015 года, точное время следствием не установлено, в неустановленном следствием месте, генеральный директор ООО «Зодиак» Авксененко Е.Л. в нарушение ст.ст. 23, 45, 146, 154, 171, 172, 173 НК РФ, умышленно, осознавая общественную опасность своих противоправных действий, предвидя неизбежность наступления общественно-опасных последствий и желая их наступления, решил при осуществлении предпринимательской деятельности от имени ООО «Зодиак» уклониться от уплаты НДС с ООО «Зодиак» в крупном размере, с целью распоряжения по своему усмотрению той частью имущества общества, которая в виде налога подлежала уплате в бюджетную систему Российской Федерации. В период с 01 января 2013 года по 23 января 2015 года Авксененко Е.Л. поручил специалисту ООО «Центр+» составлять налоговые декларации ООО «Зодиак» по НДС, согласовывая показатели налоговых деклараций с ним, после чего составленные налоговые декларации представлять в МИ ФНС России по электронным каналам связи, удостоверяя их электронно-цифровой подписью ООО «Зодиак» Таким образом, генеральный директор ООО «Зодиак» Авксененко Е.Л. умышленно уклонился от уплаты НДС с ООО «Зодиак» за период с 01.07.2013 по 31.12.2014, то есть в пределах трех финансовых лет подряд, на общую сумму 15 057 606 рублей, что в соответствии с примечаниями к ст.199 РФ, является крупным размером, в результате чего в бюджетную систему Российской Федерации не поступили денежные средства в сумме 15 057 606 рублей.

Суд квалифицировал действия Авксененко Е.Л. по ч.1 ст. 199 УК РФ - уклонение от уплаты налогов с организации путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере и назначил ему наказание в виде штрафа в размере 100000 (сто тысяч) рублей⁷⁷.

⁷⁷ Приговор Благовещенского городского суда Амурской области от 23 августа 2017 г. по делу № 1-685/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

Исполнение же обязанности по уплате налогов (сборов) является сложным юридическим фактом и предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т.д. В связи с чем и реализация криминального уклонения может быть самой разнообразной, но только в рамках тех двух способов, нормативно закрепленных в уголовном законе.

Так, у директора ООО «***» А. с целью оставления в своём распоряжении денежных средств, которые должны быть перечислены в бюджетную систему Российской Федерации в виде налогов, возник преступный умысел, направленный на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость в крупном размере, путём внесения в налоговую декларацию по налогу на добавленную стоимость (далее по тексту НДС) за первый квартал *** года заведомо ложных сведений, не исчисления НДС с операций по реализации железобетонных изделий в адрес ООО «***» и предоставления в налоговый орган налоговой декларации с указанием в ней заведомо ложных сведений.

Однако А., в нарушение положений НК РФ, с целью реализации своего преступного умысла, направленного на уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость, с целью неправомерного оставления в своем распоряжении денежных средств, которые должны быть перечислены в бюджетную систему Российской Федерации в виде налогов, из корыстных побуждений, осознавая общественную опасность своих противоправных действий, предвидя неизбежность наступления общественно опасных последствий в виде причинения имущественного вреда бюджетной системе РФ и желая их наступления, включила в налоговую декларацию по НДС за первый квартал 2013 года заведомо ложные сведения, не исчислив сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет, и посредством почтовой связи, предоставила эту налоговую декларацию в Межрайонную инспекцию Федеральной налоговой службы, тем самым уклонилась от уплаты налога на добавленную стоимость (далее НДС). Рассмотрев материалы дела, суд, признал А. виновной в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199 УК РФ и

назначить ей наказание, с применением ст. 64 УК РФ, в виде штрафа⁷⁸.

Несмотря на то, что ни обман, ни нарушение не обладают характером и степенью общественной опасности, необходимым для признания деяния уголовно-наказуемым, является именно преступное уклонение. В противном случае заведомо ложность сведений просто не доказуема.

Примечание к ст. 199 УК РФ устанавливает, что «крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятнадцати миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 50 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая сорок пять миллионов рублей».

Субъектом рассматриваемого преступления является достигшее возраста 16 лет физическое лицо (гражданин РФ, гражданин иностранного государства, апатрид), на которое возложена зафиксированная налоговым законодательством обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным.

Далее рассмотрим состав преступления, ответственность за которое установлена ст. 199.1 УК РФ: «Неисполнение обязанностей налогового агента».

Прежде чем начать разговор о преступлениях, содержащих признаки «неисполнения обязанностей налогового агента», сразу же оговоримся, что норма ст.

⁷⁸ Приговор Благовещенского городского суда Амурской области от 21 августа 2014 г. по делу № 1-869/2014 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «Консультант-Плюс».

199.1 УК РФ подлежит использованию в системном единстве с положениями НК РФ, характеризующими как круг лиц, которые по роду своих обязанностей признаются налоговыми агентами, так и объем и характер обязанностей налоговых агентов, умышленное неисполнение которых влечет уголовную ответственность. Установление же того, подпадают ли действия налогового агента (действия, связанные с использованием подлежащих перечислению в бюджет удержанных налогов в целях решения различных внутрихозяйственных вопросов или на личные нужды) под признаки преступления, предусмотренного ст. 199.1 УК РФ, относится к полномочиям органов предварительного расследования, прокурора и суда.

Объективная сторона данного преступления заключается в деянии, состоящем в неисполнении обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенном в крупном или особо крупном размере⁷⁹.

Состав данного преступления материальный, поэтому обязательным признаком преступления является наличие материального ущерба в виде непоступления в бюджет налогов и сборов. Особенностью обязанностей налогового агента является то, что он исчисляет налоги не за счет собственного имущества, а за счет средств, удерживаемых из сумм, причитающихся к выплате другим лицам, которые являются плательщиками этих налогов. Законодательство о налогах и сборах предусматривает обязанности налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению налога на добавленную стоимость, налога на доходы физических лиц и налога на прибыль. Организации, которые перешли на упрощенную систему налогообложения, не освобождаются от выполнения обязанностей налоговых агентов.

Возможны два варианта поведения налогового агента, влекущие за собой уголовную ответственность:

- налоговый агент полностью (или частично) не исчислил и (или) не удержал

⁷⁹ Михеева С.С. Способ совершения преступления как основной элемент криминалистической характеристики преступления, предусмотренного ст. 199.1 уголовного кодекса Российской Федерации. // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. 2017. № 132. С. 428.

сумму налога и не перечислил ее в бюджет;

- налоговый агент полностью (или частично) исчислил и (или) удержал налог с налогоплательщика, но в бюджет ее не перечислил.

Определенную сложность представляет исчисление суммы неуплаченных налогов и (или) сборов. Абсолютная величина суммы не перечисленных в бюджет налогов и (или) сборов определяется как доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышающая 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером – сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей.

При определении суммы неперечисленных налогов и (или) сборов существуют временные ограничения: сумма исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд, при этом суммировать возможно различные виды не уплаченных в этот период налогов и сборов. Подлежащая перечислению в бюджет сумма налогов и (или) сборов исчисляется за те же налоговые периоды, что и сумма неперечисленных налогов. Она состоит в общем случае из суммы перечисленных и не перечисленных в бюджет (сокрытых) налогов и (или) сборов. При этом учитываются только те налоги и (или) сборы, которые физическое или юридическое лицо обязано перечислить в бюджет как налоговый агент, а не как налогоплательщик.

Преступление считается законченным с момента неуплаты налоговым агентом в собственных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством (п. 3 ст. 24 НК РФ), в соответствующий бюджет сумм налогов и (или) сборов к крупном или особо крупном размере, которые он должен был начислить и удержать у налогоплательщика

Субъективная сторона уголовно-наказуемого деяния характеризуется исключительно прямым умыслом. Обязательным признаком является личный интерес виновного в совершении уголовно-наказуемого деяния, который может быть выражен в стремлении извлечь какую-либо выгоду имущественного, а также неимуще-

ственного характера обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п.

Субъектом уголовно-наказуемого деяния будет являться налоговый агент, под которым понимают лиц, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетным фонд) налогов. Такие обязанности могут быть возложены только на те организации и на тех физических лиц, которые являются истоками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (например, на добавленную стоимость (ст. 161 НК РФ), на доходы физических лиц (ст. 226 НК РФ), на прибыль (ст. 286 НК РФ)).

В части 2 статьи 199.1 УК РФ предусмотрен квалифицирующий признак – совершение деяния в особо крупном размере.

Так, являясь генеральным директором ЗАО СМУ Лёвин В.В. в период времени с 09.10.2013 по 29.08.2014, находясь на территории Сахалинской области, реализуя в личных интересах свой преступный умысел, направленный на неисполнение обязанностей налогового агента, осуществляя руководство ЗАО СМУ и единолично распоряжаясь денежными средствами Общества, Лёвин В.В., действуя умышленно, в нарушение требований статей 24 и 226 НК РФ, не в полном объёме осуществлял перечисление в бюджетную систему Российской Федерации сумм налога на доходы физических лиц, удержанных Обществом, как налоговым агентом, из доходов налогоплательщиков, принимая финансовые решения о направлении указанных сумм на текущую финансово-хозяйственную деятельность Общества.

Таким образом, в период с 09.10.2013 по 29.08.2014, Лёвин В.В., являясь генеральным директором ЗАО СМУ, осуществляя руководство указанной организацией, распоряжаясь её денежными средствами и будучи обязанным обеспечить выполнение обязательств Общества по платежам в бюджетную систему Российской Федерации, имея умысел, направленный на совершение единого преступления, совершая в течение указанного периода времени однородные действия, в нарушение

ст. ст. 24 и 226 НК РФ, с учетом переплаты налога на доходы физических лиц на общую сумму 5 731 576 рублей, произведенной ЗАО СМУ 25.10.2013, 13.02.2014, 28.04.2014, 06.06.2014, 09.06.2014, 18.07.2014, в личных интересах не исполнил обязанности налогового агента по перечислению в бюджетную систему Российской Федерации налога на доходы физических лиц в общей сумме 31 625 150 рублей, удержанного организацией из доходов налогоплательщиков, что превышает 15 000 000 рублей, составляет 76,54% в процентном соотношении к сумме налогов, подлежащих перечислению ЗАО СМУ как налоговым агентом, и в соответствии с примечанием 1 к ст. 199 УК РФ образует особо крупный размер⁸⁰.

Стало быть, общественная опасность налоговых уголовно-наказуемых деяний обуславливается наносимым ими значительным ущербом экономической надежности страны, являющейся неотъемлемым элементом государственной безопасности Российской Федерации, изображает такое положение и развитие регламентированных нормами права общественных отношений в области экономического функционирования, которые гарантируют постоянное и результативное производство, обмен, распределение и потребление материальных и нематериальных благ в интересах личности, общества и государства.

Беря во внимание конструкцию состава уголовного наказуемого противоправного деяния, при установлении крупного и особо крупного размеров при квалификации деяний, в соответствии с примечаниями к ст. 198 и ст. 199 УК РФ, необходимо отталкиваться от в действительности причиненного вреда, т.е. принимать во внимание факт переплаты на момент осуществления проверки соответствующим органом исполнительной власти. Уголовно-наказуемые деяния в налоговой сфере совершаются только с прямым умыслом.

Оценивая лицо, совершившее уголовно-наказуемое деяние, предусмотренное ст. 198 УК РФ, нельзя ограничиться только лишь положениями ст. 20 УК РФ. Во внимание следует принять возраст, с которого у того или иного физического лица появляется необходимость уплаты налогов. Налоговая правоспособность, призна-

⁸⁰ Приговор Южно-Сахалинского городского суда от 18 октября 2017 г. по делу № 1-591/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

ваемая в равной степени за всеми физическими лицами, опосредуется через дееспособность, наступление которой связывается с достижением конкретного возраста. В законодательстве о налогах и сборах проблема дееспособности физических лиц в настоящее время не решена. Гражданский кодекс РФ допускает появление дееспособности в полном объеме и до достижения 18-летнего возраста, что связано с заключением брака (п. 2 ст. 21 ГК РФ). Стоит отметить, что п. 1 ст. 26 ГК РФ позволяет несовершеннолетним осуществлять предпринимательскую деятельность по достижении им 14-летнего возраста.

Исключить ситуацию, при которой уклонение от уплаты налогов в крупном размере может быть реализовано лицом, не достигшим 16-летнего возраста невозможно. В связи с чем, при определении субъекта ответственности возникают определенные трудности.

3 АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

В условиях радикальных изменений налоговых правоотношений в сфере контроля за деятельностью налогоплательщиков, частых изменений в структуре государственных органов власти, передача полномочий от одних органов другим, вопросы правовой характеристики и предупреждения налоговых правонарушений имеют особую практическую и теоретическую значимость и требуют новых теоретико-правовых оценок. Одно из основных направлений обеспечения законности в налоговой сфере - выявление причин и условий, которые способствуют совершению налоговых правонарушений. Согласно действующему законодательству ответственность за совершение налоговых правонарушений устанавливает Налоговый кодекс РФ. Практически все правовые нормы НК РФ, предусматривающие налоговые санкции, являются бланкетными. Для их применения необходимо знать специфические требования закона о порядке постановки на учет в налоговом органе; ведения бухгалтерского учета; открытия или закрытия счетов в банке и т. д.

В ходе правоприменительной практики при реализации данных норм налоговые органы совершают массу нарушений. Следует обратить внимание на то, что в решениях налоговых органов часто содержатся только лишь положения НК РФ, согласно которым лицо привлекается ответственности, но при этом не уточняется, какие правила и требования закона не выполнены плательщиком налога, в чем непосредственно состоит их несоблюдение. В итоге судебные инстанции отказывают в удовлетворении требований налоговых органов о взыскании с нарушителей налоговых санкций или удовлетворяют иски плательщиков налогов о признании решений налоговых органов неправомерными⁸¹.

В последнее время в рамках судебной практики по уголовным делам формируется новая и крайне негативная тенденция. Уголовное и уголовно-процессуальное право фактически видоизменяют модели правовых отношений, ре-

⁸¹ Кочкаров А. А. Налоговый контроль как средство предупреждения налоговых правонарушений // Финансовое право. 2013. № 3. С. 29-30.

гулируемых иными отраслями права, порождая правоотношения, выпадающие из логики и системы права. Особо остро стоит эта проблема применительно к трансформации налоговых правоотношений.

Один из наиболее ярких примеров - привлечение руководителей организации к имущественной ответственности через предъявление к ним в уголовном процессе гражданского иска, основанного на деликте, если такой руководитель привлекается или привлечен к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации по ст. 199 УК РФ.

Образуется сложноструктурная модель правоотношений, которая базируется на нескольких ключевых моментах. Организация в рамках налоговых правоотношений умышленно уклоняется от исполнения налоговой обязанности, из-за чего возникает налоговая задолженность. При наличии крупного или особо крупного размера такой задолженности (обязательные признаки по ст. 199 УК РФ) налоговое правонарушение влечет уголовную ответственность. Действия руководителя организации, повлекшие возникновение налоговой задолженности, квалифицируются как деликт - внедоговорное гражданско-правовое обязательство по причинению вреда государству, муниципальному образованию. Обязательство руководителя организации из деликта оказывается независимым от налоговой обязанности организации, а иск из деликта предъявляется независимо от предъявления требований к организации об уплате налогов (сборов).

Частный случай привлечения к имущественной ответственности руководителя организации, осужденного за неуплату налогов с организации, анализировал С.В. Овсянников, обозначив проблему как «снятие корпоративной вуали с налогоплательщика». Фабула дела, послужившего основой для его вводов, такова: гражданин, являвшийся руководителем и единственным участником ООО, приговором суда был признан виновным в уклонении от уплаты налогов с организации. После вступления приговора в законную силу налоговая инспекция обратилась в суд с иском о взыскании с этого гражданина убытков в размере суммы не уплаченного организацией НДС. Суды первой и апелляционной инстанций в удовлетворении иска отказали, посчитав гражданина ненадлежащим ответчиком, поскольку он не входит

в круг плательщиков НДС. Судебная коллегия Верховного Суда РФ отменила решения нижестоящих судов по гражданским делам Определением от 27 января 2015 г. № 81-КГ14-19 и поддержала налоговую инспекцию. Судьи посчитали, что неуплаченная сумма налога представляет собой убытки, которые подлежат возмещению виновным лицом по правилам гражданского законодательства. Таким лицом является ответчик, вина которого установлена приговором суда. Налоговая инспекция предъявила иск не о взыскании недоимки по налогу, а о возмещении ущерба, причиненного преступлением⁸².

С позиции уголовного и уголовно-процессуального права это, вроде бы, логично. Совершено преступление - уклонение от уплаты налогов. Государство или муниципальное образование является потерпевшим по этому преступлению, поскольку недополучило причитающиеся ему денежные средства. Потерпевшему причинен вред. Вред причинен лицом, совершившим преступление, вина которого доказана и зафиксирована в приговоре суда. Вред необходимо возместить. Природа такого рода требования носит внедоговорный характер. Раз так - возникает обязательство из причинения вреда, подчиняющееся нормам Гражданского кодекса РФ о деликте. На этом основании органы прокуратуры или налоговые органы предъявляют к осужденному гражданский иск, который, как правило, удовлетворяется судами.

Однако, как представляется, разработчики указанного Постановления Пленума уже на стадии разработки не могли не чувствовать раскоординацию уголовно-правовых подходов с гражданско-правовой и налогово-правовой логикой защиты прав публичных образований. Свидетельство этого можно усмотреть в том, что в п. 24 указанного Постановления в качестве ответчика по гражданскому иску, т.е. в качестве лица, причинившего вред преступлением, упомянуто не только физическое, но и юридическое лицо. При этом упоминание юридического лица как ответчика по гражданскому иску никоим образом не решило, а только усугубило проблему порока логики указанного пункта Постановления. Алогичность проявилась четко и

⁸² Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

однозначно.

Лицом, совершившим преступление, по действующему уголовному законодательству может быть только гражданин (физическое лицо). Соответственно, если гражданский иск заявляется в уголовном процессе, то это иск именно к причинителю вреда, установленному приговором суда, – физическому лицу, совершившему преступление. В том случае, если требование предъявляется к юридическому лицу - налогоплательщику, ответственному за неуплату налога, такого рода требование предъявляется заведомо вне рамок уголовного дела. Оно подчиняется нормам налогового законодательства, и здесь никаким образом не может использоваться гражданско-правовая конструкция иска из деликта, о которой говорит Постановление. То есть предъявление гражданского иска к юридическому лицу невозможно, а к физическому лицу - будет противоречить формам и способам защиты прав государства и муниципальных образований в налоговых отношениях, вести к их неосновательному обогащению. Взыскание с осужденных субъектов налогового преступления в рамках гражданских исков вреда, причиненного такими преступлениями (равного неуплаченной сумме налогов), является результатом игнорирования как вышеизложенных положений, так и следующих положений законодательства, подлежащих оценке во взаимосвязи и исходя из общеправовых и соответствующих отраслевых принципов:

– субъектом налогового правоотношения в связи с уплатой конкретного налога является налогоплательщик - организация. При этом налогоплательщик вправе участвовать в налоговых правоотношениях лично, а также через законного или уполномоченного представителя (ст. ст. 19, 26 Налогового кодекса РФ);

– руководитель организации налогоплательщика является органом такой организации и действует от ее имени как в налоговых, так и в гражданских правоотношениях (ст. 27 Налогового кодекса РФ, ст. 53 Гражданского кодекса РФ).

Необходимо иметь в виду, что потерпевший в деликтных обязательствах выступает в роли кредитора. Предъявление гражданского иска о возмещении вреда приводит к ситуации, когда государство оказывается кредитором одновременно в двух правоотношениях - налоговом и деликтном. То есть государство, являясь

взыскателем, может получить одну и ту же сумму дважды: один раз в виде возмещения ущерба, причиненного преступным уклонением от уплаты налога, второй раз - в виде самого налога (добровольно уплаченного либо взысканного).

Осужденный руководитель организации не может быть признан причинителем вреда до того момента, пока возможность взыскания суммы налога с организации-налогоплательщика не утрачена. Утрачена она может быть лишь в том случае, когда по результатам конкурсных процедур, проводимых при банкротстве налогоплательщика, размера имущества организации оказывается недостаточно для того, чтобы погасить сумму налоговой недоимки⁸³.

Также следует констатировать, что попытка Верховного Суда РФ раскрыть понятие «личный интерес» в рамках ст. 199.1 УК РФ не привела к формированию унифицированной следственной и, главное, судебной практики по данной проблеме. Как и прежде судами неопределенно толкуется это понятие, что порождает вынесение оправдательных приговоров при существовании действительной и непогашенной задолженности по налогам. Как правило, факт неисполнения обязанности налогового агента (наличие сумм неперечисленного налога) судами признается доказанным, тем не менее виновные в этом деянии уходят от ответственности в силу наличия обязательного признака состава преступления - совершение его в личных интересах, который, как показывает практика, весьма сложно доказать. Это дает четкий сигнал иным недобросовестным руководителям: делай, как я, и тебе за это ничего не будет.

Но даже если руководитель и будет признан виновным, самое строгое наказание, которое ему может грозить, как следует из анализа обвинительных приговоров, вынесенных судами по ст. 199.1 УК РФ, это штраф в размере около 100 тыс. руб. и только в крайнем случае – условное лишение свободы⁸⁴.

С учетом указанного выше, представляется необходимым исключить из диспозиции ч. 1 ст. 199.1 УК РФ слова «в личных интересах», потому как для призна-

⁸³ Рябов А. А. Деликтная ответственность руководителей по налоговым обязательствам организаций: противоречие судебной практики и законодательства (о проблеме межотраслевых связей уголовного, налогового и гражданского права) // Законы России: опыт, анализ, практика. 2016. № 8. С. 68.

⁸⁴ Ответственность за нарушение финансового законодательства: науч.-практ. пособие / отв. ред. И.И. Кучеров. М, 2016. С. 115-116.

ния деяния уголовно наказуемым достаточно совершения лицом виновного действия (бездействия), в результате которого бюджетная система Российской Федерации недополучила сумму налогов в крупном размере.

Еще одной из проблем в области ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является следующая. В целях повышения качества налогового администрирования статья 23 НК РФ была дополнена пунктом 2.1, повествующим о том, что «налогоплательщики - физические лица по налогам, уплачиваемым на основании налоговых уведомлений, помимо обязанностей, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи, обязаны сообщать о наличии у них объектов недвижимого имущества и (или) транспортных средств, признаваемых объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими». Стало быть, плательщик налога, ни разу не получивший за все время владения имуществом налоговое уведомление, обязан проинформировать об этом инспекцию.

Введение законодателем данной нормы обусловлено отсутствием эффективной системы мониторинга имущества физических лиц, выступающего объектом налогообложения, как ввиду несовершенства работы и взаимодействия налоговых и регистрирующих органов, так и по причине незавершенности его первичного учета. Например, в сельских поселениях почти у половины жителей отсутствуют кадастровые планы земельных участков, технические паспорта и свидетельства на право собственности. При этом норма пункта 2.1 статьи 23 НК РФ направлена на легализацию объектов налогообложения и повышение собираемости налоговых поступлений. Однако, фактически признавая неэффективность системы учета объектов налогообложения, законодатель перекладывает данную обязанность на налогоплательщиков - физических лиц, что требует оценки с точки зрения соблюдения им баланса частных и публичных интересов (статья 34, 35 Конституции РФ).

Правовая природа обязанности, предусмотренной пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, и ответственности за ее неисполнение (п. 3 ст. 129.1 НК РФ), имеет двойственный характер. С одной стороны, имеются все предпосылки для определения ука-

занной обязанности и правонарушения как организационных. С другой стороны, размер санкции за данное правонарушение установлен в процентном отношении от размера неуплаченного налога, что характерно для ответственности за нарушение имущественных обязанностей. Это не позволяет однозначно охарактеризовать природу ответственности за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) физическими лицами информации об объектах налогообложения. Так, обязанность, предусмотренная пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, носит исключительно организационный характер, поскольку предполагает сообщение информации налоговым органам об объектах налогообложения и напрямую не связана с уплатой налога. Это подтверждается и тем, что окладные налоги уплачиваются физическими лицами на основании налоговых уведомлений (пункт 3 статьи 363, пункт 2 статьи 409, пункт 4 статьи 397 НК РФ), то есть в случае их неполучения обязанность по уплате этих налогов не возникает (пункт 4 статьи 57 НК РФ), налогоплательщик вправе их не уплачивать, пеня за такую неуплату (статья 75 НК РФ) не начисляется, а налоговый орган не вправе истребовать и тем более взыскивать такие налоги.

Кроме того, обязанность по исчислению таких налогов возложена на налоговые органы, а не на налогоплательщиков – физических лиц (пункт 2 статьи 52 НК РФ). Представление информации физическими лицами об объектах налогообложения, прежде всего, влияет на возможность исчисления налоговыми органами суммы соответствующего имущественного налога и направления налогового уведомления, на основании которого налогоплательщик должен уплатить налог. Следует также отметить, что обязанность, предусмотренная пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, является дополнительной по отношению к обязанности государственных органов по учету транспортных средств и недвижимого имущества, по сообщению сведений о них налоговым органам и учету на их основе объектов налогообложения (пункт 5 статьи 83, пункт 4 статьи 85 НК РФ), то есть к выполнению функций по организации исполнения обязанностей по уплате налогов. Таким образом, обязанность физических лиц по представлению информации об объектах налогообложения в налоговый орган является именно организационной.

В соответствии с пунктом 3 статьи 129.1 НК РФ налоговым деликтом при-

знается неправомерное непредставление (несвоевременное представление) плательщиком налога – физическим лицом налоговому органу информации о наличии у него объектов недвижимости (или) транспортных средств, являющихся объектами налогообложения по соответствующим налогам, в налоговый орган по своему выбору в срок до 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, в случае неполучения налоговых уведомлений и неуплаты налогов в отношении указанных объектов налогообложения за период владения ими. Состав данного правонарушения сформулирован как формальный, поскольку объективная сторона не содержит указание на необходимость наступления каких-либо последствий для признания правонарушения совершенным. В тоже время имеются черты имущественного налогового правонарушения с материальным составом, поскольку размер санкции за данное правонарушение зависит от суммы неуплаченного налога в отношении объекта налогообложения, по которому физическим лицом не была представлена или не своевременно представлена информация в налоговые органы. Из этого можно сделать вывод о том, что законодатель в определенной степени связывает ответственность за совершение правонарушения, предусмотренного пунктом 3 статьи 129.1 НК РФ, с возникновением непосредственной угрозы недополучения государством соответствующих налогов. Следовательно, ответственность физических лиц за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) информации об объектах налогообложения представляет, с одной стороны, ответственность за совершение организационного налогового правонарушения, а с другой – ответственность за совершение имущественного налогового правонарушения.

Как указывает Конституционный Суд РФ в Определении от 10 марта 2016 г. № 571-О⁸⁵ применительно к ответственности за совершение налогового правонарушения, связанного с недополучением государством налогов и сборов либо создающие непосредственную угрозу такого недополучения, налоговые санкции определяются в процентном отношении от суммы неуплаченного (подлежащего уплате) налога, а введение такой ответственности направлено на восполнение

⁸⁵ Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 6. С. 28-32.

ущерба казны от налогового правонарушения, что не исключает карательного характера такой санкции. В этой связи некоторыми специалистами высказывается мнение о том, что специфика ответственности за совершение налоговых имущественных и организационных правонарушений не учитывается законодателем. При этом предлагается установление для имущественных правонарушений штрафа в процентной доле от суммы неуплаченного налога, а за организационные налоговые правонарушения – в твердой денежной сумме.

Налоговый кодекс РФ также предусматривает срок давности для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, который применительно к описываемому правонарушению равен трем календарным годам с момента совершения такого правонарушения, начало которого следует считать с 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (пункт 2.1 статьи 23 во взаимосвязи с пунктом 1 статьи 113 НК РФ). Вместе с тем, могут возникать определенные затруднения в понимании момента возникновения обязанности по представлению информации об объектах налогообложения и возникновения корреспондирующей ей ответственности. Так, представляется, что, поскольку у налоговых органов может отсутствовать информация о соответствующем объекте налогообложения на протяжении нескольких лет, например, в связи с неисполнением налогоплательщиком обязанности, предусмотренной пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, и неполучением соответствующей информации о данном объекте налогообложения от регистрирующих органов, то вследствие этого налоговые уведомления в отношении данного объекта не будут направляться налогоплательщикам - физическим лицам до тех пор пока налоговым органам не станет известно о наличии такого объекта налогообложения.

Между тем, в случае неисполнения обязанности по информированию налоговых органов об объекте налогообложения (при наличии оснований для возникновения такой обязанности, указанных в пункте 2.1 статьи 23 НК РФ) в одном календарном году, возникает ли такая обязанность повторно у физического лица в следующем году при неполучении налогового уведомления в отношении того же объекта налогообложения? Или же вне зависимости от факта совершения правонару-

шения обязанность, предусмотренная пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, сохраняется у налогоплательщика и вновь возникнуть в отношении того же объекта уже не может? Представляется, что повторное возникновение обязанности в отношении одного объекта налогообложения невозможно, так как обязанность не прекращается в связи истечением срока для ее исполнения, установленного пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, поскольку данный срок установлен, прежде всего, для определения момента совершения налогового правонарушения. Таким образом, налоговое правонарушение, предусмотренное пунктом 3 статьи 129.1 НК РФ, возможно совершить лишь единожды в отношении одного объекта налогообложения. Это подтверждается и тем, что физические лица обязаны сообщить информацию об объектах налогообложения налоговым органам однократно в силу прямого указания пункта 2.1 статьи 23 НК РФ.

Налогоплательщики – физические лица, представляя информацию в налоговые органы о наличии объектов налогообложения (недвижимого имущества и (или) транспортных средств), должны также приложить копии правоустанавливающих (правоудостоверяющих) документов на объекты недвижимого имущества и (или) документов, подтверждающих регистрацию транспортных средств. При этом многие налогоплательщики – физические лица могут в силу отсутствия юридического образования, возраста и т.д. не знать о том, какие именно документы являются правоустанавливающими (правоудостоверяющими) или какие документы подтверждают регистрацию транспортных средств. Так, в случае если налогоплательщик – физическое лицо представит в налоговый орган в срок до 31 декабря копии документов, которые по своей правовой природе не являются правоустанавливающими (правоудостоверяющими), то у налоговых органов имеются все основания для привлечения такого лица к ответственности, предусмотренной пунктом 3 статьи 129.1 НК РФ.

Учитывая размер предусмотренной санкции и необходимость соблюдения баланса прав налоговых органов и налогоплательщиков, предлагается сформулировать положения пункта 2.1 статьи 23 НК РФ таким образом, чтобы представление физическим лицом информации об объектах налогообложения осуществлялось в

заявительном порядке, а представление соответствующих документов осуществлялось по требованию налоговых органов с обязательным указанием конкретных документов.

Санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения (пункт 1 статьи 114 НК РФ). Конституционный суд в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П указал, что штраф, как налоговая санкция, носит не восстановительный, а карательный характер и является наказанием за налоговое правонарушение⁸⁶. В то же время, при установлении ответственности за совершение налоговых правонарушений законодатель должен исходить из конституционных принципов справедливости, пропорциональности, соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям (статья 19, часть 1; статья 55, части 2 и 3 Конституции РФ).

Санкция за совершение налогового правонарушения, предусмотренного пунктом 3 статьи 129.1 НК РФ, определяется как 20% от неуплаченной суммы налога в отношении соответствующего объекта налогообложения (недвижимого имущества и (или) транспортного средства). Такой подход законодателя вызывает определенные сомнения в части соблюдения конституционных принципов справедливости, пропорциональности и соразмерности устанавливаемой ответственности конституционно значимым целям.

Стоит отметить, что, несмотря на безальтернативность налоговых санкций, для некоторых правонарушений, установлены пределы размера штрафа: например, для правонарушения, предусмотренного пунктом 1 статьи 119 НК РФ, размер штрафа не может быть менее 1000 рублей. Такой подход законодателя обусловлен установлением размера штрафа в процентном отношении от суммы, неуплаченного налога (страховых взносов), подлежащих уплате (доплате) на основании непредставленной декларации. При этом не исключается применение данного размера штрафа в случае, когда сумма налога окажется минимальной или же составит ноль рублей. Установление подобного предела размера штрафа в пункте 3 статьи 129.1

⁸⁶ Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собр. законодательства Российской Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

НК РФ позволило бы в случае переплаты суммы налога вместо отказа от применения санкции, в связи с отсутствием суммы неуплаченного налога, применять сумму установленного предела размера штрафа⁸⁷.

Таким образом, необходимо отметить, что непоследовательность законодателя в вопросе определения характера ответственности за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) физическими лицами информации об объектах налогообложения при ее установлении в НК РФ порождает целый ряд проблем, связанных с применением положений пункта 3 статьи 129.1 НК РФ. Решение данных проблем должно осуществляться в первую очередь на законодательном уровне с помощью совершенствования норм НК РФ с учетом организационной природы обязанности, предусмотренной пунктом 2.1 статьи 23 НК РФ, и формального состава указанного правонарушения, в частности путем установления размера штрафа не в процентном отношении от суммы неуплаченного налога, а в твердой сумме, что в большей степени будет соответствовать конституционно значимым принципам справедливости и соразмерности. Однако часть вопросов, связанных с применением положений об ответственности за неправомерное непредставление (несвоевременное представление) информации об объектах налогообложения, должны разрешаться на практике, в том числе путем судебного толкования.

Таким образом, рассмотренные выше некоторые несовершенства российского законодательства, устанавливающего ответственность за нарушение норм о налогах и сборах говорят об отсутствии требуемых норм права в одних случаях и одновременном регулировании одних и тех же общественных отношений в различных нормативно-правовых актах. Все это приводит к существенному затруднению правоприменения и существованию различных официальных позиций не только высших судов Российской Федерации, но и Федеральной налоговой службы.

⁸⁷ Зайчикова О. М. Проблемы ответственности физических лиц за непредставление информации об объектах налогообложения // Вопросы студенческой науки. 2017. № 9. С. 187.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Подводя итог проведенному в магистерской диссертации исследованию, необходимо сделать следующие выводы и предложения по совершенствованию действующего российского законодательства.

На современном этапе об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах с полной уверенностью можно говорить, как о комплексном межотраслевом институте, включающем в себя уголовную, налоговую и административную ответственность. Подтверждением этому является современное законодательство России. Вместе с тем, в советский период предпосылок к этому не было. Осуществленный в первой главе диссертации анализ дает возможность заметить, что положения, предусматривающие уголовную ответственность за неуплату налогов были зафиксированы в УК РСФСР 1922 года и только лишь в 1986 году стало возможным говорить об административной ответственности как виде ответственности за нарушение налогового законодательства, когда в КоАП РСФСР была введена норма об ответственности за уклонение от подачи декларации о доходах.

Временем образования совокупности норм, предусматривающих ответственность за совершение деликтов в налоговой сфере стали 90-е годы. В это же время возникло разделение противоправных деяний в зависимости от объекта противоправных посягательств на различные виды. Законодателем не был опыт, имеющийся у него в области кодификации законодательства об административных правонарушениях, в связи с этим, нормы, закрепляющие санкции за нарушение законодательства о налогах и сборах обладали определенной небезупречностью. Сложностью выделялись и конструкции составов правонарушений в сфере налогов. Систематизация соответствующего круга правовых норм отсутствовала. На основе исследования различных законодательных актов представлялось возможным выделить отдельные составы противоправных деяний.

В период с 1993 года и до начала 2000-х годов в наибольшей степени свое закрепление получило нормативное урегулирование ответственности за совершение правонарушений в налоговой сфере. На данном этапе нормы о налоговой ответ-

ственности получают закрепление в таких нормативно-правовых актах, как НК РФ, КоАП РФ и УК РФ. При этом закрепление ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах в НК РФ и КоАП РФ породило дискуссию о природе налоговой ответственности.

Проведенное нами исследование позволило отметить, что административная ответственность в сфере налогообложения и налоговая ответственность выступают в роли принципиально разных видов ответственности за несоблюдение законодательства о налогах и сборах, отождествление которых выглядит необоснованным с позиции как действующего законодательства, так и их юридической природы. Анализ действующего налогового и административного законодательства дает возможность с существенной долей уверенности говорить о том, что налоговая ответственность имеет характерные признаки, позволяющие расценивать ее как самостоятельный вид юридической ответственности, а также представляет собой отдельное звено межотраслевого института ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. На сегодняшний день составы административных правонарушений, которые совершаются в области налогового законодательства обозначены в следующих статьях КоАП РФ: 15.3 - 15.9, 15.11. В Налоговом кодексе РФ содержится 24 статьи, которые включают в себя 45 составов правонарушений, в то время как КоАП РФ содержит 8 статей, охватывающих 12 составов правонарушений.

В настоящий период налоговая ответственность представляет собой обязанность лица, виновного в совершении противоправного деяния, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке. Однако, несмотря на наличие специфических признаков и характеристик, институт налоговой ответственности нельзя признать полностью самостоятельным. Налоговая ответственность является комплексной правовой категорией, представляющая собой разновидность финансовой ответственности, так же как и само налоговое право является подотраслью финансового права.

Вместе с тем налоговая ответственность имеет определенную специфику,

обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений. В перспективе проблему применения и понимания налоговой ответственности, способно решить законодательное закрепление определения налоговой ответственности или толкование термина «ответственность за налоговые правонарушения», используемого в действующем НК РФ.

Ответственность за налоговые правонарушения является ничем иным, как основанным на законе лишением собственника его имущества за деяния, прямо запрещенные законом.

При квалификации вины организации по факту неуплаты налогов необходима квалификация вины должностных лиц этой организации, ответственных за порядок исчисления и уплаты налогов. Налоговый кодекс РФ содержит исчерпывающий перечень налоговых правонарушений, новые составы которых могут устанавливаться только путем внесения соответствующих изменений и дополнений в НК РФ. Законодатель, установив систему составов налоговых правонарушений, четко обозначил пределы возможного применения мер государственного принуждения к участникам налоговых правоотношений. Это способствует не только правильному применению налоговыми органами и судами норм ответственности, но и предупреждает совершение налоговых правонарушений, а также защищает налогоплательщика от незаконного привлечения к ответственности.

В работе отмечено, что в современном российском законодательстве, по сравнению с предыдущими историческими периодами, наметилась тенденция в сторону смягчения ответственности за налоговые преступления. Гуманизация ответственности проявляется как в предусмотренных условиях освобождения лица, впервые совершившего преступления от уголовной ответственности (по Примечанию 2 (в настоящее время 3) к ст. 198, и Примечанию 2 к ст. 199 УК РФ), так и в увеличении роли штрафных санкций в налоговых нормах при общем снижении максимально возможных сроков лишения свободы за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов.

Следующей проблемой является понятие личного интереса при совершении

преступления предусмотренного ст. 199.1 УК РФ. Судами неоднозначно толкуется это понятие, что приводит к вынесению оправдательных приговоров при наличии реальной и непогашенной задолженности по налогам. Как правило, факт неисполнения обязанности налогового агента (наличие сумм перечисленного налога) судами признается доказанным, однако виновные в этом деянии избегают ответственности в силу наличия обязательного признака состава преступления - совершение его в личных интересах, который, как показывает практика, весьма сложно доказать. Это дает четкий сигнал другим нерадивым руководителям: делай, как я, и тебе за это ничего не будет. С учетом изложенного представляется необходимым исключить из диспозиции ч. 1 ст. 199.1 УК РФ слова «в личных интересах», поскольку для признания деяния уголовно наказуемым достаточно совершения лицом виновного действия (бездействия), в результате которого бюджетная система Российской Федерации недополучила сумму налогов в крупном размере.

Правоприменительная практика налогового законодательства, анализ решений контролирующих (налоговых) органов, решений судебных органов свидетельствуют о том, что процесс формирования налогового законодательства в нашей стране еще не завершен. Меры ответственности, предусмотренные налоговым законодательством, преследуют не только карательную, но и профилактическую цель, направленную на формирование налоговой дисциплины у субъектов налоговых правоотношений. Налоговое право должно развиваться в направлении достижения главной цели - максимального наполнения бюджетов всех уровней денежными средствами от налоговых поступлений на основе объема налогооблагаемой базы и суммы установленного налога. Простое увеличение взимаемого налога на законодательном уровне не обеспечит увеличения объема налоговых поступлений. Для этого необходимо решение двух взаимосвязанных проблем: формирование экономических условий (стимулов) для расширения налогооблагаемой базы; оптимальное соотношение размера взимаемого налога. Отсюда следует, что налоговое законодательство играет в экономике не только фискальную, но и регулирующую роль. На сегодняшний день законодательство в сфере налогов и сборов все еще пребывает в стадии формирования, как, в частности, и нормы, регулирующие от-

ветственность за нарушение законодательства о налогах и сборах. Поясняется это тем, что область налоговых правоотношений представляется одной из самых динамичных. Деятельность в сфере финансов охватывает колоссальное многообразие ситуаций, каждая из которых требует персонального подхода и должна рассматриваться в точном соответствии с законом.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

I Правовые акты

1 Конституция Российской Федерации принята всенародным голосованием 12.12.1993 (в ред. ФКЗ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. - 2014. - № 31. - Ст. 4398.

2 Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (в ред. ФЗ от 19.02.2018 № 35-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. - 1996. - № 25. - Ст. 2954; 2018. - № 9. - Ст. 1292.

3 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. ФЗ от 19.02.2018 № 34-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. - 1998. - № 31. - Ст. 3824; 2018. - № 9. - Ст. 1291.

4 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. ФЗ от 07.03.2018 № 50-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. - 2000. - № 32. - Ст. 3340; 2018. - № 11. - Ст. 1585.

5 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (в ред. ФЗ от 07.03.2018 № 42-ФЗ) // Собр. законодательства Российской Федерации. - 2002. - № 1 (ч. 1). - Ст. 1; 2018. - № 11. - Ст. 1577.

6 Закон СССР от 26.05.1988 № 8998-XI (в ред. ФЗ от 15.04.1998 № 66-ФЗ) «О кооперации в СССР» // Ведомости Верховного Совета Союза Советских Социалистических Республик. - 1988. - № 22. - Ст. 355; Собр. законодательства Российской Федерации. - 1998. - № 16. - Ст. 1801.

7 Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 (в ред. ФЗ от 03.07.2016 № 290-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости СНД и ВС РСФСР. - 1991. - № 15. - Ст. 492; Собр. законодательства Российской Федерации. - 2016. - № 27 (Часть I). - Ст. 4223.

8 Федеральный закон от 08.12.2003 № 162-ФЗ (в ред. ФЗ от 07.12.2011 № 420-ФЗ) «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. - 2003. - № 50. - Ст.

4848; 2011. – № 50. – Ст. 7362.

9 Письмо Президента Российской Федерации от 22 декабря 2000 г. № Пр-2489 «Об отклонении Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях». [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

10 Письмо МНС РФ от 12.03.2004 № 22-1-14/413 «О налоге на игорный бизнес» // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2004. – № 11. – С. 31-33.

II Специальная литература

11 Абанин, М. В. Налоговые преступления, совершаемые в условиях специальных налоговых режимов (уголовно-правовой и криминологический аспекты): монография / М. В. Абанин. – М. : Правовед, 2012. – 244 с.

12 Административная юрисдикция в финансовой сфере: монография / под ред. М.А. Лапиной. – М. : Палеотип, 2015. – 271 с.

13 Амелин, Р.В. Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (постатейный). – М. : Эксмо, 2016. – 740 с.

14 Антошкина, А. В. Об истории и причинах расформирования налоговой полиции / А.В. Антошкина // Вектор науки Тольяттинского государственного университета. Серия: Юридические науки. – 2014. – № 1. – С. 9-11.

15 Аушев, Д. Г. Основные проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений / Д. Г. Аушев // Вестник экономики, права и социологии. – 2017. – № 4. – С. 130-133.

16 Бахрах, Д. Н. Административное право России / Д. Н. Бахрах. – М. : Норма, 2014. – 694 с.

17 Бойцов, Г. В. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Г. В. Бойцов. – М. : ГроссМедиа, 2014. – 590 с.

18 Бортников, С. П. Налоговая ответственность и ее цель // Труды Института государства и права Российской академии наук. – 2013. – № 2. – С. 189-195.

19 Бражников В.В. К вопросу об объективной стороне уклонения от уплаты

налогов / В.В. Бражников // Вестник Омской юридической академии. – 2017. – № 3. – С. 52-55.

20 Бугаевская, Н. О. К вопросу о понятии налогового преступления / Н. О. Бугаевская // Вестник МГУ. Серия : Юриспруденция. – 2016. – № 2. – С. 5 - 9.

21 Буранова, В. О. Становление и развитие ответственности за правонарушения в области налогов и сборов / В.О. Буранова, В.В. Сафронов // Научный альманах. – 2017. – № 2-1. – С. 330-332.

22 Валиахметов, Р. Р. Становление налоговых органов в системе обеспечения экономической безопасности Российской Федерации в 1991-1998 годах / Р. Р. Валиахметов // Юридическая наука и практика : Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2013. – № 21. – С. 195-197.

23 Воробьева, Ю. Г. Понятие и эволюция налоговых преступлений в России / Ю.Г. Воробьева // Политика, экономика и инновации. – 2017. – № 6. – С. 3.

24 Гагиева, А. В. Налоговые правонарушения и административная ответственность за их совершение в Российской Федерации / А. В. Гагиева // Вопросы современной юриспруденции. – 2016. – № 7. – С. 78-82.

25 Гаухман, Л. Д. К вопросу о понятии хищения / Л.Д. Гаухман // Уголовное право. – 2014. – № 6. – С. 11-14.

26 Гладкова, М. В. О проблеме соотношения налоговых преступлений и иных правонарушений в сфере налогообложения / М.В. Гладкова // Вестник Самарской гуманитарной академии. Серия : Право. – 2010. – № 1. – С. 117-118.

27 Глебов, Д. А. Налоговые преступления и налоговая преступность. СПб. : Юрид. Центр Пресс, 2011. – 342 с.

28 Демин, А. В. Налоговое право России : учебное пособие / А.В. Демин. – М. : РУМЦ ЮО, 2015. – 206 с.

29 Едренова, В. Н. Элементы подоходного налогообложения физических лиц в налоговой политике советского периода / В.Н. Едренова, А.В. Телегус // Финансы и кредит. – 2015. – № 40. – С. 51-64.

30 Завидов, Б. Д. Уголовно-правовой анализ преступлений в сфере экономической деятельности. – М. : Проспект, 2014. – 322 с.

31 Зайчикова, О. М. Проблемы ответственности физических лиц за непредставление информации об объектах налогообложения / О. М. Зайчикова // Вопросы студенческой науки. – 2017. – № 9. – С. 182-188.

32 Иванов, И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика / И.С. Иванов. – М. : Проспект, 2013. – 176 с.

33 Калинина, Л. А. Проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства / Л. А. Калинина // Законодательство. – 1999. – № 8. – С. 32-35.

34 Кирилловых, А. А. О понятии и видах ответственности за налоговые правонарушения / А. А. Кирилловых // Налоги. – 2011. – № 35. – С. 8-11.

35 Кирин, А. В. Административно-деликтное право : теория и законодательные основы / А. В. Кирин. – М. : Проспект, 2013. – 382 с.

36 Климова, М. А. Налоги на имущество : ставки и льготы / М. А. Климова. – М. : Редакция «Российской газеты», 2015. – 160 с.

37 Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Главы 11 – 18. Постатейный научно-практический комментарий / под общ. ред. Б.В. Россинского. – М. : Библиотечка «Российской газеты», 2014. – Вып. IX-X. – 880 с.

38 Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях (постатейный) / под общ. ред. Н.Г. Салищевой. – М. : Проспект, 2017. – 1302 с.

39 Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (постатейный) / под ред. А.И. Чучаева. – М. : КОНТРАКТ, 2017. – 694 с.

40 Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (постатейный) / под ред. Г.А. Есакова. – М. : Проспект, 2017. – 736 с.

41 Кондратьев, С. В. Система юридической ответственности в области налогов и сборов / С. В. Кондратьева // Экономика. Налоги. Право. – 2015. – № 1. – С. 158-162.

42 Кочкаров, А. А. Налоговый контроль как средство предупреждения налоговых правонарушений / А. А. Кочкаров // Финансовое право. — 2013. – № 3. – С. 29-30.

- 43 Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник / Ю. А. Крохина. – М. : Норма, 2017. – 822 с.
- 44 Кучеров, И. И. Налоги и криминал : историко-правовой анализ / И. И. Кучеров. М. : НОРМА-М, 2001. – 351 с.
- 45 Кучеров, И. И. Налоговое право России / И. И. Кучеров. – М. : Норма, 2014. – 582 с.
- 46 Лермонтов, Ю. М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации / Ю. М. Лермонтов. – М. : Проспект, 2016. – 572 с.
- 47 Лукьянов, В. В. Уголовное право. Особенная часть / В. В. Лукьянов. – М. : Проспект, 2015. – 584 с.
- 48 Лушаев, С. В. Становление законодательства о юридической ответственности за налоговые правонарушения / С. В. Лушаев // История государства и права. – 2006. - № 8. – С. 25-27.
- 49 Матвеевко, П. В. Ответственность должностных лиц организации за нарушение налогового законодательства / П. В. Матвеевко // Налоги (газета). – 2007. – № 2. – С. 6.
- 50 Михеева, С. С. Способ совершения преступления как основной элемент криминалистической характеристики преступления, предусмотренного ст. 199. 1 уголовного кодекса Российской Федерации / С. С. Михеева // Политематический сетевой электронный научный журнал Кубанского государственного аграрного университета. – 2017. – № 132. – 425-434.
- 51 Налоговые нарушения и судебная практика / под ред. Э.А. Артемьева. – М. : Новый юрист, 2016. – 304 с.
- 52 Ответственность за нарушение финансового законодательства : науч.-практ. пособие / отв. ред. И.И. Кучеров. – М : ИЗиСП, ИНФРА-М, 2016. – 225 с.
- 53 Панов, А.Б. Административная ответственность юридических лиц : монография / А.Б. Панов. — М. : Норма, 2013. – 172 с.
- 54 Петрова, Г.В. Финансовое право : учебник / Г. В. Петрова. – М. : Велби, 2016. – 492 с.
- 55 Поверенов, Е. В. Восстановление налоговой полиции РФ – явное повышение

ние эффективности качества деятельности территориальных налоговых органов РФ / Е. В. Поверенов // Законность и правопорядок в современном обществе. – 2011. – № 6. – С. 118-122.

56 Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации (конспект лекций по первой части Налогового кодекса Российской Федерации) / под ред. А.Н. Козырина. – М. : Проспект, 2015. – 388 с.

57 Решетникова, Е. В. Развитие института налоговой ответственности в до-революционной России (XIX в.) / Е.В. Решетникова // Национальная Ассоциация Ученых. – 2015. – № 2-6. – С. 116-120.

58 Рудич, В. А. Развитие законодательства России о налоговой ответственности в IX-XX вв / В. А. Рудич // Правовая система России: сборник материалов IV заочной научно-практической конференции / отв. ред. С.В. Чердаков. Благовещенск, 2017. – С. 117-122.

59 Рудич, В. А. Разграничение налоговой и административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах / В. А. Рудич // Правовая система России: история, современность, тенденции развития: сборник материалов V заочной научно-практической конференции / отв. ред. С.В. Чердаков. Благовещенск, 2018. – С. 121-125.

60 Рябов, А. А. Деликтная ответственность руководителей по налоговым обязательствам организаций: противоречие судебной практики и законодательства (о проблеме межотраслевых связей уголовного, налогового и гражданского права) / А. А. Рябов // Законы России : опыт, анализ, практика. – 2016. – № 8. – С. 66-71.

61 Смагина, А. Ю. Состав налогового правонарушения и порядок привлечения к ответственности // Таврический научный обозреватель. – 2015. – № 4. – С. 115-125.

62 Соловьев, И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов / И. Н. Соловьев. – М. : Юристъ, 2010. – 172 с.

63 Тернова, Л. В. Налоговая ответственность – самостоятельный вид юридической ответственности / Л. В. Тернова // Финансы. – 1998. – № 9. – С. 27-30.

64 Тюрин, И. В. Кому доверить дела о налоговых преступлениях? Новые

инициативы государства и старый опыт в решении вопроса / И. В. Тюрин // Экономика, статистика и информатика. Вестник УМО. – 2015. – № 6. – С. 46-49.

65 Уголовное право России. Часть особенная : учебник для вузов / под ред. Л.Л. Крутикова. – М. : Юрайт, 2016. – 684 с.

66 Харченко, Д.А. Правовая сущность юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах / Д.А. Харченко, Т.А. Харченко // Ростовский научный журнал. – 2017. – № 5. – С. 465-473.

67 Чердаков, С. В. Налоговая преступность / С. В. Чердаков, И. А. Караван // Политика и право : ученые записки. – 2005. – № 5. – С. 139-168.

68 Шатров, Д.И. Уклонение от уплаты налогов и сборов / Д.И. Шатров // Концепция устойчивого развития науки третьего тысячелетия. – 2016. – № 1. – С. 151-152.

69 Шукшина, Т. А. Исторические особенности развития уголовной ответственности за налоговые преступные деяния в России и Германии / Т. А. Шукшина // Научные достижения и открытия современной молодёжи. – 2017. – № 2. – С. 1092-1095.

70 Эриашвили, Н.Д. Налоговое право / под ред. И.Ш. Киялханова, С.Н. Бочарова. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 574 с.

71 Юстус, О. И. Финансово-правовая ответственность налогоплательщиков - организаций / О. И. Юстус. – М. : Проспект, 2001. – 206 с.

72 Яшков, С. Квалификация уклонения от уплаты НДС, совершенного лицом, применяющим упрощенную систему налогообложения / С. Яшков // Уголовное право. – 2014. – № 3. – С. 103 - 106.

III Правоприменительная практика

73 Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собр. законодательства Российской Федерации. – 1997. – № 1. – Ст. 197.

74 Постановление Конституционного Суда РФ от 12.10.1998 № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федера-

ции от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. – 1998. – № 42. – Ст. 5211.

75 Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О «По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения п. 12 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» // Собр. законодательства Российской Федерации. – 2001. – № 34. – Ст. 3512.

76 Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. – 2016. – № 6. – С. 28-32.

77 Постановление Пленума ВАС РФ от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. – 2001. – № 7. – С. 15-19.

78 Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 24.10.2006 № 18 «О некоторых вопросах, возникающих у судов при применении Особенной части Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // Российская газета. – 2006. – № 250. – С. 5.

79 Определение Верховного Суда РФ от 23.10.2017 № 304-КГ17-8872 по делу № А70-6845/2016 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

80 Определение Верховного Суда РФ от 27.01.2015 № 81-КГ14-19 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

81 Письмо Президиума ВАС от 31 мая 1994 г. № С1-7/ОП-370 «Обзор практики разрешения арбитражными судами споров, касающихся общих условий применения ответственности за нарушения налогового законодательства» // Вестник ВАС РФ. – 1994. – № 8. – С. 20-21.

82 Постановление Оренбургского областного суда от 09.09.2013 по делу № 4а-521/2013 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из

справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

83 Постановление Арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 31.10.2017 № Ф04-4291/2017 по делу № А70-15453/2016 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

84 Решение Арбитражного суда Амурской области от 4 августа 2016 г. по делу № А04-6642/2016 Арбитражный суд Амурской области (АС Амурской области) [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

85 Приговор Благовещенского городского суда Амурской области от 21 августа 2014 г. по делу № 1-869/2014 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

86 Приговор Благовещенского городского суда Амурской области от 23 августа 2017 г. по делу № 1-685/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

87 Приговор Южно-Сахалинского городского суда от 18 октября 2017 г. по делу № 1-591/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

88 Постановление мирового судьи Константиновского районного судебного участка Амурской области от 10 апреля 2017 г. по делу № 5-183/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

89 Постановление мирового судьи Благовещенского городского судебного участка №4 от 29 июня 2017 г. по делу № 5-531/2017 [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

IV Историко-правовые акты

90 Уголовный кодекс РСФСР от 27.10.1960 г. (утратил силу) // Ведомости Верховного Совета РСФСР. – 1960. – № 40. – Ст. 591.

91 Кодекс РСФСР об административных правонарушениях от 20.06.1984 г.

(утратил силу) // Ведомости Верховного Совета РСФСР. – 1984. – № 27. – Ст. 909.

92 Закон СССР от 23.04.1990 № 1443-1 (утратил силу) «О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства» // Ведомости Совета Народных Депутатов СССР и Верховного СССР. – 1990. – № 19. – Ст. 320.

93 Закон СССР от 21.05.1990 № 1492-1 (утратил силу) «О правах, обязанностях и ответственности государственных налоговых инспекций» // Ведомости СНД СССР и ВС СССР. – 1990. – № 22. – Ст. 394.

94 Закон СССР от 14.06.1990 № 1560-1 (утратил силу) «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Совета Народных Депутатов Союза Советских Социалистических Республик и Верховного Совета Союза Советских Социалистических Республик. – 1990. – № 27. – Ст. 522.

95 Закон РФ от 09.12.1991 № 2003-1 (утратил силу) «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости Совета Народных Депутатов и Верховного Совета Российской Федерации. – 1992. – № 8. – Ст. 362.

96 Закон РФ от 12.12.1991 № 2020-1 (утратил силу) «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // Ведомости Совета Народных Депутатов и Верховного Совета Российской Федерации. – 1992. – № 12. – Ст. 593.

97 Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 (утратил силу) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Совета Народных Депутатов и Верховного Совета Российской Федерации. – 1992. – № 11. – Ст. 527.

98 Указ Президиума Верховного Совета РСФСР от 28.05.1986 г. №3356-XI (утратил силу) «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты РСФСР» // Ведомости Верховного Совета РСФСР. – 1985. – № 4. – Ст.117.

99 Постановление Совмина СССР от 26.07.1990 № 736 (утратило силу) «Об утверждении Положения о Государственной налоговой службе» [Электронный ресурс]. Документ опубликован не был. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».