**Налоговые правонарушения**

Диплом

**Введение**

Актуальность темы диссертационного исследования. Ответственность за налоговые правонарушения многоаспектна. Основная, налоговая, предусмотрена Налоговым Кодексом Российской Федерации (Далее – НК РФ). Но возможны и другие, например, административная ответственность за налоговые правонарушения.

Налоги занимают ведущее место в формировании финансовых ресурсов государства. Возложение на граждан обязанности платить налоги и сборы стало объективно обоснованной экономическими преобразованиями в российском обществе необходимостью. Взимание налогов есть одна из правовых форм изъятия части собственности у граждан и физических лиц.

**Вернуться в каталог готовых дипломов и магистерских диссертаций –**

[**http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml**](http://учебники.информ2000.рф/diplom.shtml)

Положения статьи 57 Конституции РФ[[1]](#footnote-1), вменяющие обязанность каждому гражданину Российской Федерации уплачивать законно установленные налоги и сборы, неоднократно становились предметом толкования со стороны Конституционного Суда Российской Федерации. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества.

Обеспечить своевременное и полное поступление налогов и сборов в государственные бюджетные и внебюджетные фонды, призваны налоговые органы Российской Федерации Совершенствование налогового администрирования, в рамках Федерального закона от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ1 «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования», есть важный этап регулирования деятельности налоговых органов, направленный на исполнение возложенной государством на налоговые органы задачи.[[2]](#footnote-2)

Налоговое администрирование, в нашем понимании, есть повседневная деятельность налоговых органов и их должностных лиц, направленная на

своевременную и полную уплату налогоплательщиками налогов, сборов и иных обязательных платежей.

В рамках налогового администрирования происходит превенция налоговых правонарушений. Высокий уровень налоговых правонарушений, сложности с их выявлением составляют особую актуальность и значимость исследования правовой характеристики налогового правонарушения, их сущности, особенностей их пресечения и предупреждения.

В условиях проведения налоговых и административных реформ, повышается интерес государства к вопросам совершенствования налогового администрирования и расширения его предмета Указанный круг вопросов определил актуальность темы исследования.

Все вышеназванные обстоятельства не вызывают сомнений в актуальности предстоящего исследования.

Степень научной разработанности темы исследования. Вопросы совершенствования пресечения административных нарушений в налоговой сфере являются постоянным предметом исследований. Наиболее интересные с точки зрения данного исследования, представляются работы ряда ученых, среди которых выделяются: Калантарова Э. И., Мошкович А.А., Футо С.Р., Баташева Ф.А., Баташева Э.А. и др.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в процессе налогового администрирования должностных лиц, налоговых и иных контролирующих органов в сфере налогов и сборов.

Предметом исследования являются правовые нормы, регулирующие отношения в процессе налогового администрирования, научные взгляды и теоретические исследования этих отношений, а также судебная практика по налоговым спорам

Цель исследования дать провести анализ административных налоговых правонарушений на современном этапе, выявить направленность налоговых правонарушений, а также предложить меры по совершенствованию законодательства в сфере предупреждения административных нарушений в налоговой сфере и практики ее применения.

Цель исследования предопределила решение следующих взаимосвязанных задач;

– определить понятие налогового правонарушения и его состав;

– исследовать виды и признаки налоговых правонарушений;

– рассмотреть особенности административной ответственности за нарушения налогового законодательства в современных условиях;

– исследовать содержание и правовая регламентацию ответственности за правонарушения в сфере налогообложения;

– изучить основание применения административной ответственности в налоговой сфере;

– выявить процессуально-правовые основы привлечения к административной ответственности в сфере налогообложения;

– проанализировать пути совершествования законодательства в области противодействия налоговым правонарушениям.

Теоретическую основу исследования составили идеи, отраженные в трудах отечественных ученых по финансовому, налоговому, административному, уголовному праву, административной и налоговой деликтологии и криминологии, а также публикации в периодической печати по рассмотренным вопросам.

Правовой основой – Конституция Российской Федерации, федеральное законодательство России, законодательные акты субъектов Российской Федерации, подзаконные нормативные акты, содержащие нормы административного, финансового, налогового права.

Методологическую основу исследования составляют общенаучный метод диалектического познания, метод системного правового анализа, формально логический метод, метод сравнительно-правового исследования, формально-догматический метод и др.

Структура работы обусловлена выбранной темой исследования, поставленной целью и задачами. Настоящая работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка используемой литературы.

|  |
| --- |
| [Вернуться в библиотеку по экономике и праву: учебники, дипломы, диссертации](http://учебники.информ2000.рф/index.shtml)  [Рерайт текстов и уникализация 90 %](http://учебники.информ2000.рф/rerait-diplom.shtml)  [Написание по заказу контрольных, дипломов, диссертаций. . .](http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml) |

1. **Общая характеристика административной ответственности за правонарушения в сфере налогообложения** 
   1. **Понятие налогового правонарушения и его состав**

Правонарушение является действием в нарушение норм законодательства, которое осуществлено дееспособным гражданином и имеет вредоносные последствия для всего общества и отдельных его членов.

Здесь следует учитывать, что правонарушением может считаться не только действие, нарушающее нормы права, но и аналогичного рода бездействие. Причинами противоправных действий зачастую становятся желания одного лица, удовлетворить свои потребности за счет нарушения прав и интересов другого лица или лиц. Многие исследователи проблемы правонарушений утверждают, что уровень опасности для общества противоправных действий существенно зависит от биологических и психологических особенностей лица, совершающего их. Под понятие правонарушений нельзя подвести такие категории как мысли, помыслы, чувства, но до тех пор, пока они не найдет реального выражения в противоправных действиях или бездействиях.[[3]](#footnote-3)

На современном этапе налоговое правонарушение, согласно статье 106 Налогового Кодекса РФ (далее НК РФ), – это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность.

В экономических и геополитических условиях важное значение приобретает финансовая стабильность государства, возможность исполнения им своих основных функций в социальной, политической, военной и экономической сферах.

Одним из наиболее важных вопросов в условия санкционной политики и попыток изоляции России встает вопрос внутренней стабильности, что в свою очередь напрямую связано с наполняемостью бюджета, поскольку состояние бюджета, уровень дефицита и профицита бюджета напрямую влияют на качество реализации государства его основных функции: обеспечение безопасности, в том числе и экономической, и стабильности в обществе.

Одним из основных источников наполнения бюджета, как на федеральном, так и на уровне субъектов РФ выступают налоги и сборы. Из указанного вытекает, что важным, если не единственным способом наполнения бюджета за счет налогов и сборов является строгое выполнение всеми участниками налоговых правоотношений своих обязанностей по уплате налогов.[[4]](#footnote-4)

В связи с чем, существует необходимость строгого контроля со стороны государства в лице уполномоченных органов за соблюдением действующего налогового законодательства, пресечения налоговых правонарушении.

Учитывая важность и значение для экономической безопасности состояния налоговой системы и функционирования налоговой политики, представляется целесообразным выделять, из экономической безопасности безопасность налоговую.

Одним из наиболее серьезных и существенных признаков налоговой безопасности является наличие специфических угроз.

При решении проблем налоговой безопасности важно учитывать, что формирование налоговых угроз осуществляется в процессе сложного взаимодействия как внутренних так внешних факторов, способных оказывать разное влияние на состояние налоговой системы в целом. При этом такое влияние может носить как позитивный, так и негативный характер.

Представляется, что такой подход к определению налоговой безопасности соответствует направлению национальной политики сфере обеспечение финансовой безопасности государства, а значит, важное значение приобретает осуществление всеми субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей по уплате налогов и сборов.

Ненадлежащее исполнение или неисполнение субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей, установленных НК РФ ведет к снижению уровня налоговой дисциплины, падению собираемости налогов, а также способствует росту налоговой деликтности. В связи с этим нарушение законодательства о налогах и сборах может рассматриваться как угроза финансовым интересам государства[[5]](#footnote-5).

Основные права и обязанности в области налогообложения закреплены в НК РФ, нормы которого направлены на урегулирование следующих вопросов виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов; права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений; порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.[[6]](#footnote-6)

В статье 106 НК РФ содержится и легальное понятие налогового правонарушения, под которым понимается «[виновно](http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=query&div=LAW&opt=1&REFDOC=200844&REFBASE=LAW&REFFIELD=134&REFSEGM=37&REFPAGE=0&REFTYPE=QP_MULTI_REF&ts=1077914779452735074&REFDST=101105) 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».[[7]](#footnote-7)

Как отмечает М.Г. Савилов, «причины налоговых правонарушений и преступлений обусловлены самой налоговой системой Российского государства, действием хотя и не очень высоких, но достаточно большим количеством различных налогов и сборов, которые должны платить как физические, так и юридические лица. Причем платить своевременно и полно».[[8]](#footnote-8)

Выступая в качестве наиболее эффективного инструмента государственного регулирования, как национальной экономики, так и международных процессов, налоги, а вернее их уплата оказывают непосредственное влияние на эффективность деятельности государства в финансовой сфере и на его экономическую безопасность.

В теории финансового права принято считать, что налоги выполняют две основные функции:

– фискальную, под которой следует понимать осуществление финансирования расходов государства за счет налоговых поступлений для создания общественных благ. В этой связи, представляется, что налоговая фискальная политика выражается в совокупности мероприятий, которые выполняются государством в процессе формирования доходной части государственного бюджета;

– регулирующую, которая находит свое выражение в перераспределении государством национального дохода. Посредством данной функции увеличивается или сокращается платежеспособный спрос отдельных групп экономических субъектов, усиливаются или ослабляются стимулы к накоплению капитала, повышается или понижается влияние на уровень экономической активности в стране и темпы экономического роста.[[9]](#footnote-9)

Налоги оказывают непосредственное влияние на экономическое состояние государства, бюджетную систему, органы местного самоуправления.

Таким образом, следует говорить о том, что налоги, являясь механизмом обеспечения экономической безопасности занимают важное место в системе национальной безопасности. В этой связи нарушение субъектами налоговых правоотношения норм, установленных законодательством о налогах и сборах способствует снижению экономической безопасности страны, ухудшению экономического пространства, что в свою очередь ведет к снижению инвестиционной привлекательности государства, снижению доходов государства, росту дефицита бюджета.

Исходя из изложенного можно сделать вывод, что налоговое правонарушение – представляет реальную угрозу национальной безопасности государства, причем не только экономической, но и безопасности в целом. Уменьшение поступлений в бюджет, уход хозяйствующих субъектов «в тень», и прочее провоцирует повышение социальной напряженности, что в условиях происходящей в настоящее время смены геополитических игроков может привести в дестабилизации государства, нарушению его целостности, установлению «внешнего» управления государством.

Состав налогового правонарушения состоит из следующих элементов:

1. Объекта – защищенные ценности, которым вредит лицо в результате противозаконных деяний;
2. Субъекта – лица, совершившие противоправное деяние;
3. Объективной стороны – собственно правонарушение, за которое лицо несет ответственность, установленную НК РФ;
4. Субъективной стороны – доказательство фактического умысла, вины или неосторожности.

Таким образом, понятие и состав налогового правонарушения схожи с понятием и составом любого другого правонарушения, будь то, скажем, административное либо уголовное, которые, по сути, обладают аналогичным составом, да и признаки у них сходны.

* 1. **Виды и признаки налоговых правонарушений**

На сегодняшний день, как правило, доказанное правонарушение сопровождается штрафными и административными взысканиями, применяемыми в отношении лица. Это могут быть штрафы, изъятие процентов от общего дохода, увольнения без последующего права занимать должность в органах налогообложения и т.д.

В соответствии с НК РФ к наиболее распространенным правонарушениям относят:

1. Несоблюдение сроков постановки на учет в органы по налоговому контролю – 5 тыс. рублей штрафа;
2. Несоблюдение сроков постановки на учет на 90 дней и более – 10 тыс. рублей штрафа;
3. Ведение индивидуального предпринимательства ( Далее – ИП) без регистрации в службах налогообложения – взыскание процентов с доходов;
4. Несвоевременная подача заявления об открытии ИП – 5 тыс. рублей штрафа (ссылаясь на НК России ч.1);
5. Несвоевременный отчет о декларациях по налогам – взыскание процента от общего налога, подлежащего выплате;
6. Намеренное занижение базы, облагаемой налогами – взыскание 10% от общей суммы невыплаченного взноса (в соответствии с пп.8-9);
7. Неуплата взносов в виду занижения налоговой базы – от 20 до 40% неуплаченной суммы;
8. Препятствование лицу, осуществляющему налоговую экспертизу – штраф 5 тыс. рублей;
9. Несоблюдение порядка использования и владения арестованным имуществом (ст. 125 НК РФ).[[10]](#footnote-10)

Наиболее спорным в теории финансового и административного права является вопрос об отнесении налогового правонарушения к правонарушению административному. Представляется, что в целях дальнейшего исследования следует остановиться на природе налогового правонарушения более подробно и определить, как следует рассматривать налоговое правонарушение.

Д.Г. Вигдорчик, исследуя налоговые правоотношения, отмечает, что оно имеет финансово-правовую природу, которая выражается в специфике его юридических признаков и отличается от административного правонарушения. По мнению вышеуказанного автора, налоговые правонарушения не идентичны административным правонарушениям в области финансов, а, следовательно, не могут считаться разновидностью административных правонарушений.

Разрабатывая критерии, по которым следует отграничить налоговые правонарушения от административных правонарушений автор указывает, что налоговые правонарушения и административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, возможно разграничить:

– по источникам закрепления правовых запретов и юридической ответственности;

– кругу субъектов, участвующих в правоотношениях;

– правовым последствиям;

– законодательному регулированию привлечения к административной и налоговой ответственности.[[11]](#footnote-11)

Представляется, что такая позиция является обоснованной, поскольку, во-первых, налоговые правонарушения и их состав выделены в самостоятельный вид правонарушений, что выражается в установлении понятия налогового правонарушения и его состава в нормы НК РФ.

Кроме того, именно НК РФ, а не Кодекс административных правонарушений Российской Федерации (далее – КоАП РФ) содержит в себе нормы, направленные на регулирование обстоятельств, исключающих виновность, освобождающих от ответственности и прочее.

То есть, налоговое правонарушение есть не административное правонарушение в общем его понимании, а такое нарушение, которое следует относить к самостоятельной категории ввиду наличия особенных существенных его признаков.

Во-вторых – виды налоговых правонарушений также закреплены специальными нормами, содержащимися в НК РФ.

В-третьих, ответственность за налоговые правонарушения устанавливается НК РФ.

Кроме того, субъектами налогового правонарушения являются физические и юридические лица, которые несут обязанности по уплате налогов и сборов.

Легальное определение налогового правонарушения, закрепленное ст. 106 НК РФ, содержит в себе те существенные признаки, позволяющие отграничить налоговое правонарушение от иных видов правонарушений.

Поскольку под налоговым правонарушением понимают, прежде всего, виновное действие или бездействие, то первым существенным признаком налогового правонарушения следует считать виновность субъекта налогового правоотношения, выражающаяся как в прямом умысле, так и в форме неосторожности. Указанное, в частности, иногда приводит к путанице в определении, является ли то или иное действие субъекта налоговых правоотношений налоговым правонарушением, либо налоговым преступлением. Представляется, что такая путаница возникать не может, в ввиду разницы степени общественной опасности налогового правонарушения и налогового преступления.

Следующим признаком налогового правонарушения следует считать его выражение его в действии или бездействии. Из указанного следует, что налоговым правонарушением может считать не только действия, например, виде уклонения от уплаты налога, но и бездействие, в случае просто его неуплаты.

Так, ст. 122 НК РФ признает налоговым правонарушением неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия).

Решением Сорочинского районного суда Оренбургской области от 18.06.2017 г. признано правомерным привлечение налогоплательщика к ответственности и взыскании недоимки за неправильное исчисление налога на доходы, в частности на денежные средства, полученные им по договору займа.

При этом суд указал, что непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5 процентов неуплаченной суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 процентов указанной суммы и не менее 1000 рублей.

Исходя из п. 1 ст. 22 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога.

Поскольку истцом налог на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) с полученных доходов не исчислен и не уплачен, налоговые декларации за 2008-2010 года не представлены, Инспекцией обоснованно начислены пени и штрафы.[[12]](#footnote-12)

Примером бездействия может послужить налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 126 НК РФ: непредставление налоговому органу сведений, необходимых для налогового контроля.

Следующим признаком налогового правонарушения является налоговая противоправность, т.е. несоблюдение норм и правил, установленных налоговым законодательством.

Следует отметить, что противоправность, как признак налогового правонарушения, может иметь как формальную, так и содержательную характеристики. Если рассматривать налоговое правонарушение с формальной точки зрения, то таковым будет являться любое действие или бездействие, за которое установлена ответственность нормами НК РФ.

Если же говорить о содержательной характеристики налогового правонарушения, то речь будет идти о степени общественной опасности, которую несет в себе то или иное действие или бездействие. Объясняется указанное в частности тем, что налоговым правонарушением следует признать лишь то действие или бездействие, которое влечет за собой негативные последствия.

Завершающим признаком налогового правонарушения является наказуемость, т.е. наступление последствий в виде административного наказания за нарушение требования налогового законодательства.

Совершение налогового правонарушения влечет за собой наступление негативных последствий для налогоплательщика, а именно взыскание налоговой санкции. Таким образом, находит свое практическое выражение признак наказуемости деяния. За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность согласно законодательству РФ (п. 5 ст. 23 НК РФ).

В силу п. 1 ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно и своевременно выполнить обязанность по уплате налога. Соблюдение указанной обязанности обеспечивается мерами государственного принуждения, в том числе наложением санкций.

По смыслу ст. 114 НК РФ налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных НК РФ.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ, каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.[[13]](#footnote-13) Для выполнения этой публичной обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания).

В ряде случаев совершение налогового правонарушения влечет за собой не только взыскание штрафа, но и другие негативные последствия, например, необходимость уплаты пеней. Однако пени по своей правовой природе не являются мерой ответственности, а относятся к одному из способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налога.

Анализ положений НК РФ позволяет разделить все налоговые правонарушения на несколько относительно самостоятельных групп:

– организационные, т.е. те правонарушения, которые связанны с нарушением порядка постановки на учет в налоговом органе (ст.ст. 116, 129.2 НК РФ);

– налоговые правонарушения, вытекающие из обязанностей предоставления налоговой декларации и иных сведений (ст.ст. 118, 119, 119.1 НК РФ);

– налоговые правонарушения, вытекающие из не предоставления в налоговый орган недостоверных сведений (ст. ст. 119.2, 120, 122.1, 126, 129.1, 129.4,128, 129 НК РФ);

– налоговые правонарушения в области уплаты налогов и сборов (ст.ст. 122,123, 129.3 НК РФ). К таким правонарушениям можно отнести уклонение от уплаты налогов, а поскольку любое государство, как в древности, так и современном мире в качестве основного источника пополнения бюджета использовало налоги, представляется важным в рамках настоящего исследования определить сущностные проблемы указанного вида правонарушения. Представляется, что более подробное рассмотрение указанного вида правонарушения является весьма значимым в связи с необходимость разграничения правонарушения – уклонения от уплаты налогов и соответствующего преступления, предусмотренного особенной частью Уголовного Кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ).

Прежде чем рассматривать вопросы, связанные со способами уклонения от уплаты налогов, а также правовые механизмы борьбы с указанным правонарушением, представляется необходимым рассмотреть, в чем собственно заключается уклонение от уплаты налогов в теоретико-правовом смысле. При этом, как представляется, интересным является определение уклонения от уплаты налога как социального явления, вызванное принудительным характером платежа. Такого мнения, в частности, придерживается М.Г. Савилов, которая указывает на социальную природу налоговых правоотношений и как следствие, оценивает уклонение от уплаты налогов как явление социальное.[[14]](#footnote-14)

Представляется, что такая точка зрения, в общем, соответствует характеру налоговых правоотношений, поскольку последние характеризуются как публичные правоотношения, а значит, затрагивают не только государство и его членов.

П.А. Батайкин, рассматривая состав уклонение от уплаты налогов, как преступное деяние, отмечает, что сущность уклонения от уплаты налогов выражается в первую очередь в реакции субъектов налогообложения на не правильное ведение государством фискальной политики. При этом автор отмечает, что «правильная фискальная политика, по его мнению, должна базироваться на знании возможных форм реагирования налогоплательщика (плательщика сбора) на тот или иной закон о налоге (сборе) и, с учетом этого, – на знании оптимального размера налогового бремени».

Анализ различных точек зрения на природу уклонения от уплаты налогов, приводит к выводу, что уклонение от уплаты налогов в социально-правовом смысле следует рассматривать как реакцию членов общества на, по их мнению, жесткую фискальную политику государства. Следовательно, основной задачей государства в установлении налогового бремени является отыскание оптимальной системы налогообложения, при которой в современных реалиях, возможно, поддерживать высокий уровень собираемости налогов.

В соответствии с действующим законодательством РФ уклонение от уплаты налогов относится к уголовно наказуемым деяниям, при этом в зависимости от субъекта выделяют уклонение от уплаты налогов физическим лицом (ст. 198 УК РФ) и уклонение от уплаты налогов юридическими лицами (ст. 199 УК РФ). Закрепление такого деяние в УК РФ говорит, в первую очередь, о высокой степени общественной опасности, возможном нанесении государству реального ущерба.

В этой связи, УК РФ закрепляет ряд санкций, применяемых в случае установления виновности субъекта правоотношения в уклонении от уплаты налогов: штраф, принудительные работы с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, арест, либо лишением свободы с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Анализ ст. 198 и 199 УК РФ позволяет выявить следующие формы уклонения от уплаты налогов:

– путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным

– путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов представляет собой уголовно наказуемое общественно опасное деяние, посягающее на экономическую безопасность государства и общества.

В настоящее время, когда в России не первый год наблюдается профицит бюджета, налогоплательщики используют другие способы ухода от налогов: это осуществление сделок с несуществующими иногородними контрагентами, с фирмами-однодневками, с организациями, зарегистрированными руководителями по утерянным паспортам, а также искажение сведений, отражаемых в декларациях (завышение налоговых вычетов по НДС, завышение стоимости расходов в целях налогообложения по налогу на прибыль организаций, занижение физических показателей по ЕНВД – Единый налог на вменённый доход для отдельных видов деятельности и многие другие.[[15]](#footnote-15)

Анализируя различные точки зрения на причины уклонения от уплаты налогов, отметим, что большинство авторов, такие как, например, Е.В. Хохлова, П.В. Артемова выделяют ряд причин совершения участниками налоговых правоотношений рассматриваемого деяния. Среди таких причин, в частности называют экономические, политические, правовые причины, а также технические, организационные и нравственно-психологические.

К экономическим причинам следует относить ухудшение финансово-экономического положения юридических и физических лиц в результате падения производства, повышение уровня налогообложения, оптимизацию издержек производства за счет экономии на уплате налогов и сборов.

Способами устранения указанных причин может являться установление налоговых льгот на период экономических трудностей субъектов налогообложения, государственные субсидии и прочее.

К политическим – общее состояние политического поля, наличие или отсутствие кризиса государственной власти.

Политическая конъюнктура, в условиях которой субъекты налогообложения осуществляют свою деятельность, оказывает существенное порой негативное влияние на осуществления субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей по уплате налогов. В этой связи важным является неукоснительное соблюдение требований действующего налогового законодательства, отсутствие привилегированного положения каких-либо субъектов.

К правовым причинам, приводящим к уклонению от уплаты налогов необходимо отнести несовершенство отдельных механизмов исчисления и уплаты налогов, отсутствие единого механизма толкования норм права, наличие правовых коллизий налогового законодательства.

С правовой точки зрения существует необходимость установления единого правила исчисления налогов, подлежащих уплате субъектами налогообложения, осуществление деятельности по выработки единой правоприменительной практики, осуществления деятельности по устранению несоответствий в нормах права.

Отсутствие четко функционирующей системы за исполнением налогового законодательства, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений можно назвать организационными причинами уклонения от уплаты налога.

В качестве технических причин можно отнести различные недостатки существующих форм и методов налогового контроля.

По нашему мнению, существует необходимость проведения грамотной кадровой политики, выработка единого механизма отслеживания правонарушений в рассматриваемой сфере, безусловно, обилие субъектов налогообложения существенно усложняет решение проблемы контроля, однако, не исключает его необходимости.

К группе нравственно-психологических причин следует относить уровень воспитания, образования, уровень правовой культуры и прочие свойства личности, опосредованно влияющие на его модель поведения.

Рассматриваемые причины, безусловно, не могут быть решены лишь посредством установления норм права, требуется проведение разъяснительно работы, осуществление образовательной и воспитательной деятельности, направленной на повышение общей правовой культуры общества.

Таким образом, следует отметить, что уклонение от уплаты налогов, представляет собой одну из важнейших проблем современного финансового поля страны, от решения которой зависит не только финансовое, но и социальное благополучие общества и государства, а значит, существует острая необходимость в совершенствовании правовых механизмом по выявлению и пресечению уклонения от уплаты налогов, а также установления прозрачной и понятной системы налогообложения.

Исходя из изложенного отметить, что налоговое правонарушение следует рассматривать как самостоятельный вид правонарушений, не относящийся к административным, ввиду следующего:

– наличие самостоятельной правовой базы, устанавливающей виды налоговых правонарушений;

– наличие специальной правовой базы, устанавливающей ответственность за совершенные действия или бездействия;

– самостоятельная регламентация нормами НК РФ видов санкций, которые могут быть применены в отношении субъектов налоговых правоотношений.

Налоговое правонарушение обладает самостоятельным составом, изложенным в соответствующих нормах НК РФ. Кроме того, налоговое правонарушение обладает рядом признаков, отличающих его от иных действий или бездействий субъектов налоговых правоотношений: виновность, выражение в действии или бездействии, противоправность, наказуемость.

Таким образом, все вышеперечисленные признаки свойственны всем налоговым правонарушениям. Однако каждое фактическое правонарушения имеет свой собственный состав, который и является основанием для привлечения к ответственности.

**1.3 Особенности административной ответственности за нарушения налогового законодательства в современных условиях**

В общей мере, юридическая ответственность – это существенная часть правовой системы, которой посвящено множество научных работ правоведов и юристов. Однако официального и признанного понятия юридической ответственности нет, существует большое количество различных ее понятий и определений.

Так, ряд научных работников предлагают понимать юридическую ответственность как способность переносить негативные юридические результаты нарушения закона. Следует отметить, это понятие сложное и многогранное, поскольку количество физических и юридических лиц, способных претерпевать негативные результаты нарушения закона, гораздо больше количества субъектов права, несущих ответственность, так как многие из правонарушений попросту не были выявлены, или не установлены их субъекты, а также возможно истечение сроков давности привлечения к ответственности.

Меры правового принуждения используются по отношению ко многим субъектам (и к невменяемым лицам, и к очевидцам, которые игнорируют повестки в суд, и к лицам, помещаемым в приемники-распределители и другим), но они не считаются мерами юридической ответственности.

Административная же ответственность представляет собой государственную реализацию административно-правовых наказаний по отношению к физическим и юридическим лицам, которые совершили административное правонарушение.[[16]](#footnote-16)

Кодекс РФ об Административных правонарушениях вступил в силу с 30.12.2001 года.[[17]](#footnote-17) Он предусматривает, что лица, совершившие административное правонарушение, должны быть привлечены к ответственности.

В рамках данного кодекса дано определение административному правонарушению. Согласно нему, под административным правонарушением понимается противоправное, виновное действие/бездействие физического и/или юридического лица, за которое предусмотрена административная ответственность, в соответствии с административным законодательством федерального и регионального уровней.

Особой разновидностью юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах выступает административная ответственность. Основными характерными чертами применения административных мер воздействия за нарушения законодательства о налогах и сборах являются следующие:

– административная ответственность применяется относительно составов противоправных деяний, не представляющих высокой степени общественной опасности. Противоправные деяния, содержащие признаки состава административного правонарушения, называются административными проступками (правонарушениями). Деяния, содержащие признаки составов нарушений законодательства о налогах и сборах, но представляющие высокую степень опасности для общества, относятся к преступлениям и преследуются в уголовном порядке;

– ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных проступков, представляет собой следствие противоправного (в нарушение норм налогового права) действия или бездействия граждан или должностных лип. В правоотношениях по применению административной ответственности всегда на одной стороне выступают публично-правовые субъекты – налоговые органы, федеральные органы налоговой полиции, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов. Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений, налагаются только органами (должностными лицами) государства, уполномоченными выступать от его имени в налоговых правоотношениях;

– родовым объектом административных правонарушений в налоговой сфере выступают фискальные интересы государства (Российской Федерации, ее субъектов) или муниципальных образований;

– объективная сторона налоговых деликтов характеризуется формальным признаком, поскольку законодатель не ставит наложение административного штрафа в зависимость от образования вредных последствий для отношений налоговой сферы. Наказуемым в административном порядке является сам факт совершения противоправного деяния, признаки которого предусмотрены КоАП РФ и иными нормативными правовыми актами

Таким образом, нарушением законодательства о налогах сборах, содержащим признаки административного правонарушения (налоговым проступком), следует считать посягающее на установленный порядок управления в налоговой сфере виновное (умышленное или неосторожное) деяние (действие или бездействие), за которое Кодексом об административных правонарушениях, или законами субъектов РФ установлены меры административной ответственности.[[18]](#footnote-18)

Основными характерными чертами нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных, являются: общественная опасность (вредность); противоправность; виновность; наказуемость в соответствии с административным законодательством.

К административной ответственности могут быть привлечены как граждане Российской Федерации, так и иностранные граждане и лица без гражданства. Иностранные граждане и лица без гражданства привлекаются к административной ответственности, в т.ч. и за совершение налоговых правонарушений, на общих основаниях. Вопрос об ответственности за административные правонарушения иностранных граждан, которые согласно действующим законам и международным договорам пользуются иммунитетом в административной юрисдикции, разрешается дипломатическим путем.

А.В. Топоров, исследуя налоговые органы, как субъекты налоговых правоотношений, говорит о том, что «роль налоговых органов при осуществлении государством налоговой деятельности, прежде всего, состоит в обеспечении поступления налогов и сборов в бюджетную систему государства».[[19]](#footnote-19)

Кроме того, налоговые органы тесно взаимодействуют с органами внутренних дел, таможенными органами, что дает возможность оперативного реагировать на несоблюдение субъектами налоговых правоотношения своих обязанностей.

Представляется, что одним из наиболее проблемных вопросов в процессе реализации налоговыми органами своих полномочий по выявлению и пресечению налоговых правонарушений является соблюдение прав и законных интересов третьих лиц, не являющихся субъектами правонарушения, но так или иначе участвующих в процессе их выявления и пресечения. К таким субъектам в частности можно отнести банки, выступающие в качестве налоговых агентов по отношению к налогоплательщику, либо играющие роль посредника между налогоплательщиком и налоговыми органами. Столкновение интересов в данном случае выражается в необходимости предоставления налоговым органам сведений, которые могут составлять банковскую тайну.

В целом же стоит отметить, что налоговые органы обладают исключительными правами в области пресечения налоговых правонарушений, выступая в качестве субъекта контроля за исполнением налогового законодательства другими субъектами налоговых правоотношений.

Действующее налоговое законодательство и административное законодательство не содержат запрета на прекращение административных дел производством за малозначительностью (ст. 2.9 КоАП РФ) совершенного правонарушения должностными лицами предприятий (учреждений, организаций). В связи с этим при малозначительности совершенного административного правонарушения суд может освободить нарушителя от административной ответственности и ограничиться устным замечанием. В налоговом законодательстве отсутствует перечень малозначительных правонарушений.

Следует отметить, что к административной ответственности могут быть привлечены иностранные граждане, находящиеся на территории Российской Федерации.

Основной мерой административной ответственности за нарушение законодательства в сфере налогообложения является штраф.

Таким образом, субъектами ответственности наряду с юридическими лицами являются также должностные лица предприятий, учреждений, организаций (руководитель и главный бухгалтер), которые могут быть одновременно привлечены к административной ответственности за нарушение законодательства в области налогообложения. Административные штрафы за нарушение налогового законодательства могут быть применены и по отношению к иностранным гражданам, руководителям представительств иностранных юридических лиц и полностью принадлежащих иностранным инвесторам предприятий, действующих на территории РФ.

**2. Содержание и структура производства по делам об административных правонарушениях в сфере налогообложения (на примере)**

**2.1 Содержание и противодействие правонарушениям в сфере налогообложения**

Прежде чем рассматривать существующие формы и методы противодействия налоговым правонарушения, представляется необходимым уяснить, в чем заключается сущность противодействия как юридической категории, ее назначение и роль в формировании правового государства, т.е. такого государства, во главу угла которого ставится право.

Противодействие вообще, вне юридического значения определяется как действие, направленное против другого действия. Из указанного следует, что противодействие представляет собой антагонизм действий, а в рамках юридического аспекта чаще рассматривается как действие кого-либо или чего-либо как способ предотвращения противоправного поведения субъекта правоотношений.

В.Ю. Панченко исследую вопросы юридического противодействия и юридического содействия, указывает в частности, что юридическое противодействие может выражаться в следующих формах: меры защиты, меры пресечения, меры процессуального обеспечения, меры безопасности, контроль, надзор, иные меры правового принуждения; борьба с преступностью; правовой (юридический) конфликт и т.д.[[20]](#footnote-20)

Исходя из такого деления мер противодействия и в рамках настоящего исследования, представляется необходимым отметить, что противодействие в сфере налоговых правоотношений может выражаться в различных формах, от предупредительной деятельности до применения санкций в отношении лиц, допускающих налоговые правонарушения.

Противодействие правонарушениям в области налогообложения представляет собой специфическую разновидность социального управления и сочетает в себе принципы, как правового, так и экономического регулирования. Успешная деятельность по предупреждению правонарушений предполагает надлежащее решение проблем нормативно–правового, организационного, финансового, хозяйственного, кадрового, информационно–аналитического, научно–методического и пропагандистского обеспечения.

В числе приоритетных задач по пресечению негативного воздействия правонарушений в области налогообложения на социально–экономические процессы являются:

– воздействие на причины и условия, способствующие совершению налоговых преступлений;

– предупреждение различных видов и форм преступного поведения в сфере налогообложения, предупреждение налоговых преступлений определенными группами лиц.

– профилактика совершения налоговых преступлений и правонарушений отдельными лицами.[[21]](#footnote-21)

Устранение налоговых правонарушений должно осуществляться на различных уровнях и направлениях. Так, в частности, профилактику правонарушений в сфере налогообложения при выполнении контрольных функций, выполняют Министерство финансов Российской Федерации с входящей в его структуру Федеральной налоговой службой, а также Федеральная таможенная служба. К субъектам, осуществляющим профилактику налоговых преступлений при выполнении правоохранительных функций, можно отнести: суд, органы внутренних дел и органы безопасности, прокуратура.

В рамках настоящего исследования представляется рассмотреть ныне существующие способы и формы предотвращения налоговых правонарушений в рамках деятельности налоговых органов. Одной из ключевых функций налоговых органов является осуществление контроля за соблюдением субъектами налоговых правоотношений налогового законодательства, в том числе осуществление деятельности в рамках контрольных функций по пресечению и предупреждению налоговых правонарушений. Последнее, к слову сказать, является элементом налогового процесса, подходы, к пониманию которого в отечественной правовой мысли имеют различный характер.

Так, В.Е. Кузнеченкова, указывает, что не следует сводить понимание налогового процесса лишь как производство по делам о налоговых правонарушениях, поскольку налоговый процесс представляет совокупность различной деятельности уполномоченных органов по установлению процессуальных основ налоговых отношений, контроль за надлежащим исполнением налогового законодательства, предупреждение и пресечение налоговых правонарушений, а также рассмотрение налоговых споров.

Представляется, что наличие различных точек зрения на сущность юридического процесса, в общем, налогового процесса в частности обусловлено его специфическими чертами, однако думается, что в рамках настоящего исследования существенным является отнесение деятельности налоговых органов по контролю за субъектами налоговых правоотношений и предупреждению налоговых правонарушений.

Л.В. Платонова полагает, что предупреждение налоговых правонарушений – это система экономических, организационных, технических, правовых, воспитательных мер, направленных на соблюдение юридическими и физическими лицами налогового законодательства, целью которой является:

– выявления и устранения причин и условий, способствующих совершению налоговых преступлений;

– выявления склонных к совершению преступлений, правонарушений в сфере налогообложения лиц и оказания на них предупредительно-воспитательного воздействия;

– предотвращения подготавливаемых налоговых преступлений и правонарушений.[[22]](#footnote-22)

Следовательно, следует говорить о том, что предупреждение совершения налоговых правонарушений должно осуществляться на различных уровнях и направлениях, следовательно, возможно выделение различных субъектов предупреждения налоговых правонарушений. Так, А.П. Опальский указывает, что субъектов, осуществляющих деятельность по предупреждению налоговых правонарушений, можно условно разделить на:

– субъекты, осуществляющие профилактику в ходе выполнения своих контрольных и правоохранительных функций;

– субъекты, которые непосредственно ведут индивидуальную профилактику.[[23]](#footnote-23)

Представляется, что такая классификация является достаточно обоснованной, поскольку группирует субъектов предупреждения налоговых правонарушений по объему функций и принципам их осуществления.

Основные направления деятельности налоговых органов по пресечению и предупреждению налоговых правонарушений вытекают из сформулированной в ст. 6 Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-I «О налоговых органах Российской Федерации» главной задачи налоговых органов и их прав (ст. 31НК РФ) и форм осуществления контрольных функций, отраженных в положениях НК РФ.

При этом следует обратить внимание, что практически вся деятельность налоговых органов по предупреждению налоговый правонарушений осуществляется в рамках осуществления ими налогового контроля, под которым в соответствии с положениями п. 1 ст. 82 НК РФ понимается «деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ».

Указанный порядок определяется перечнем форм осуществления контроля в рамках контрольной деятельности налоговых органов и не является исчерпывающим, однако ограничен содержанием НК РФ.

При этом, как представляется, важно определить какое место налоговый контроль занимает в налоговом администрировании, выяснить в чем суть того и другого.

В ответственной правовой мысли подходы к определения налогового контроля и налогового администрирования, в общем, являются схожими и не имеют глубоких противоречий. Отметим, что сущность налогового администрирования заключается в осуществлении государственными органами деятельности по управления налоговой системой. Такого мнения в частности придерживается Т. В.Игнатова, А. И.Пономарев, М. А. Богатырев и некоторые другие авторы.[[24]](#footnote-24)

Анализ различный публикаций по вопросам налогового администрирования и налогового контроля позволяет говорить о том, что в теории финансового и административного права существует проблема определения целей и задач налогового администрирования и налогового контроля, связанная, прежде всего, по нашему мнению, с подменой на практики целей налогового администрирования целями налогового контроля. Такая подмена выражается чаще всего с пониманием налогового администрирования не как деятельности по управления налоговой системой, а как контрольной деятельности, т.е. происходит смешение функций налогового контроля и налогового администрирования. Например, в последнее время достаточно часто эффективности налогового администрирования оценивается уровнем собираемости налогов, в связи с этим вопрос о соблюдении прав и законных интересов участников налоговых правоотношений отходит на второй план, а на первый выходит фискальная функция налоговых органов.

Представляется, что такое положение не может оказывать положительного влияния на налоговую систему, поскольку нивелирует основную задачу финансовых органов страны – соблюдение законодательства в области налогов и сборов.

Следует отметить, что в точки зрения теории смешение налогового администрирования и налогового контроля не возможно, тем более если учитывать, что налоговое администрирование включает в себя учет, планирование, контроль, анализ и регулирование налоговых правоотношений. Из указанного, в частности следует, что рассматривать налоговый контроль следует как составную единицу налогового администрирования, но не как не отождествлять налоговый контроль и налоговое администрирование, поскольку последнее является более широким понятием.

Следовательно, налоговый контроль направлен на реализацию функций налогового администрирования по осуществлению контроля за соблюдение налогового законодательства всеми участниками налоговых правоотношений.

Анализ положений НК РФ позволяет говорить, что к таким формам контроля в рамках предупреждения налоговых правонарушений следует относить:

– налоговые проверки,

– получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора,

– проверку данных учета и отчетности,

– осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли),

– налогового мониторинга,

– учета организаций и физических лиц.

Представляется, что существует необходимость детального исследования изложенного перечня форм предупреждения налоговых правонарушений с целью выявления их сущностных особенностей и степени эффективности в предупреждении правонарушения в сфере налогов и сборов.

Налоговые проверки как способ предупреждения налоговых правонарушений является одним из основных, поскольку позволяет обеспечить не только своевременное выявление уже допущенных правонарушений, но и позволяет предупредить и пресечь действия субъекта налогового правонарушения, путем указания на допущенные в ходе деятельности нарушения и определения порядка их устранения.

В соответствии со ст. 87 НК РФ налоговые органы проводят камеральные и выездные налоговые проверки.

Порядок проведения камеральной проверки определен ст. 88 НК РФ, которая определяет, что камеральные проверки проводятся по месту нахождения налоговых органов на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика. Для проведения камеральной налоговой проверки должностным лицам налогового органа не требуется какого-либо специального разрешения или распоряжения руководителя налогового органа. Если законодательством о налогах и сборах не установлено иное, то камеральная налоговая проверка без какого-либо специального решения руководителя налогового органа может быть проведена уполномоченными лицами налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

В связи с расширением полномочий налоговых органов при проведении камеральных налоговых проверок Налоговым кодексом не предусмотрена обязательность проведения в отношении каждого конкретного налогоплательщика выездных налоговых проверок. В соответствии с действующим законодательством выездные налоговые проверки проводятся лишь в тех случаях, когда налоговый орган сочтет это необходимым.

Порядок проведения выездной налоговой проверки регламентирован положениями ст. 89 НКРФ, устанавливающей, что основанием для проведения выездной налоговой проверки служит решение руководителя налогового органа или его заместителя. Следует отметить, что налоговые органы наделены правом осуществлять выездные налоговые проверки филиалов и представительств независимо от проведения проверок самого налогоплательщика.

При выездной налоговой проверке проводящие ее должностные лица налоговых органов вправе требовать предоставления необходимых документов, а в случае отказа налогоплательщика - производить выемку документов принудительно, согласно положениям ст.94 НК РФ (ч.1).

А.А. Кочкаров рассматривая проблемы предупреждения налоговых правонарушений, указывает, что проверки (камеральная) являются формой оперативного реагирования, основной целью которых является выявление и предупреждение налоговых правонарушений на их начальной стадии. «При этом не имеет значения, является ли выявленное нарушение случайной технической ошибкой налогоплательщика либо сведения были заведомо занижены, искажены. С другой стороны, эта форма способствует скорейшему, оперативному реагированию и направлена на предотвращение возможности не поступления средств в бюджет государства, поскольку многие правонарушения могут быть выявлены в ходе проведения именно камеральных налоговых проверок».[[25]](#footnote-25)

Представляется, что с таким мнением следует согласиться, в части того, что в рамках проверок (камеральных и выездных) осуществляется выявление совершенных правонарушений в области налогов и сборов. Однако, вопрос о том, что такая проверка несет профилактический и предупредительный характер является достаточно спорным, по своей сути деятельность налоговых органов направлена на выявление путем проверки совершенного налогового правонарушения и применения соответствующей санкции. Вопрос же о предупреждении остается открытым, поскольку после исполнения предписания налогового органа в части устранения допущенных нарушений и уплаты соответствующей санкции возможность совершения участником налогового правоотношения аналогичного правонарушения очень велик.

Причина указанного, как представляется, кроется в существующих экономических и социальных проблемах государства, выражающееся в достаточно высокой степени налогового обременения субъектов налоговых правоотношений, и низких санкционных мерах. В этой связи теоретиками и практиками финансового права предлагаются меры по усилению фискальной функции налоговых органов, повышении налоговых санкций за совершенные правонарушения. Представляется, что такое предложение имеет право на существование, однако его эффективность во много связана с дифференциацией подходов к исчислению налогового бремени для отдельных субъектов налоговых правоотношений. К указанному в частности, призывал в своем Послании Федеральному Собранию в декабре текущего года Президент РФ В.В. Путин, из выступления которого следует необходимость осуществления реформирования системы налогообложения, установление дифференцированного подхода к льготам в области налогов и сборов, их адресности.[[26]](#footnote-26)

Безусловно, в рамках осуществляемых проверок должна осуществлять работа по предупреждению новых правонарушений путем разъяснения того, как и каким образом должно действовать лицо (физическое или юридическое) при осуществлении своих прав и обязанностей в налоговых правоотношениях.

Помимо проверок к методам налогового контроля и способам предупреждения налоговых правонарушений может выступать получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора по вопросам связанным с осуществлением ими своих прав и обязанностей. При этом, целью получения таких объяснений является выяснение причин совершения тех или иных действий, которые могли бы привести к нарушения действующего налогового законодательства.

Одной из форм предупреждения налоговых правонарушений выступает и проверка данных учета и отчетности, в рамках который осуществляется контроль за исполнением требований налогового законодательства, правильность исчисления и уплаты налогов и сборов.

Осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), налоговый мониторинг и учет организаций и физических лиц, также служат целям выявления и предупреждения налоговых правонарушений. При этом наиболее интересным с точки зрения, как теории, так и практики является осуществление налоговыми органами учета организаций и физических лиц.

Порядок постановки на налоговый учет определяется ст. 83-84 НК РФ. В рамках настоящего исследования обратим внимание, что в самой диспозиции нормы ст. 83 НК РФ определено, что учет организаций и физических лиц осуществляется именно с целью осуществления налогового контроля. В этой связи представляется, что такая регистрация не носит номинальных характер, а создает условия для осуществления налоговыми органами своих функций по контроля за исполнением действующего законодательства о налогах и соборах.

Несмотря на то, что сама регистрация не является формой предупреждения налоговых правонарушений, а является административным актом, т.е. таким образом, собираются сведения обо всех субъектах налоговых правоотношений ее отсутствие делает практически невозможным контроль за субъектами.

Кроме того, следует отметить, что первостепенным источником конфликтов в сфере налогообложения является проблема величины налоговых изъятий или степень налогового давления на доходы различных категорий налогоплательщиков. Представляется необходимым создать наиболее благоприятные условия для реального сектора экономики, поступления от которого сейчас обеспечивают более четверти доходов бюджета. Одно из возможных средств его совершенствования заключается в более дифференцированном подходе к взиманию налогов в этой сфере в зависимости от категорий налогоплательщиков.

В качестве следующей меры по предотвращению налоговых правонарушений можно отметить оптимизацию состава налогов. Меры, предпринимаемые в данной области, следует свести к полному позиционированию на налогах с наименьшей вероятностью уклонения и увеличению роли региональных и местных налогов.

В качестве еще одного направления в области устранения налоговых правонарушений отмечают борьбу с фирмами – однодневками за счет ужесточение процедуры государственной регистрации юридических лиц и упрощения процедуры ликвидации по инициативе государства организаций, как основного субъекта, с помощью которого налогоплательщики уклоняются от налогов.

Помимо вышеназванных форм предупреждения налоговых правонарушений путем осуществления контроля выделяют также профилактическую работу с налогоплательщиками, разъяснительную работу, кроме того немаловажное место занимает и формирование у налогоплательщиком ответственного отношения к обязанностям в сфере уплаты налогов и сборов. Представляется, что указанные меры целесообразно исследовать в сравнении с зарубежным опытом.

**2.2 Зарубежный и российский опыт предупреждения правонарушений в налоговой сфере**

Предупреждение налоговых правонарушений, как уже отмечалось выше, осуществляется в рамках налогового контроля в рамках налогового администрирования, под которым понимается деятельность государственных органов исполнительной власти, направленная на обеспечение и реализацию контроля в области соблюдения законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками. При этом вопросы совершенствования налогового администрирования являются значимыми в деятельности по предупреждения налоговых правонарушений, поскольку от качества контрольной деятельности налоговых органов зависит и собираемость налогов.

В рамках «Основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2016 год и плановый период 2017 и 2018 годов» установлена необходимость совершенствования налогового администрирования путем увеличение размера пени для юридических лиц и установление прогрессивной шкалы установления пеней, а предоставление возможности возможность заблаговременного (до момента возникновения задолженности) переноса срока уплаты налога и некоторые иные. Таким образом, анализ программы, позволяет говорить о том, что совершенствование налоговой политики имеет некоторую санкционную направленность и в большей степени связан с введением новых условий привлечения к ответственности. При этом, следует обратить внимание, что вопросы предупреждения налоговых правонарушений в больше степени должны быть связаны не санкциями, а с профилактической работой и формированием у налогоплательщиков положительного отношения к обязанности по уплате налогов. При этом залогом формирования такой позиции, безусловно, является ясность порядка начисления и уплаты налога, наличие дифференцированного подхода к отдельным субъектам налогоплательщиков.

Налоговое администрирование представляет собой основу эффективного функционирования налоговой системы государства, в связи, с чем некачественное его осуществление либо невнятность государственной политики в данной области приводит к увеличению количества налоговых правонарушений, снижению поступлений в бюджеты всех уровней, а также разбалансированности действий уполномоченных государственных органов.

От успешного качественного налогового администрирования во многом зависит уровень налоговых правонарушений, и его успешное осуществление ведет к сокращению налоговых правонарушений.

Основными направлениями налогового администрирования являются устранение административных преград, которые препятствуют налогоплательщикам добросовестно исполнять свои обязанности, а также увеличение эффективности инструментов, которые препятствуют уклонению от налогообложения.[[27]](#footnote-27)

В связи с тем, что целью налогового администрирования выступает обеспечение соблюдения налогового законодательства, выделяют задачи налогового контроля:

– выявление налоговых правонарушений и преступлений;

– привлечение к налоговой, административной и уголовной ответственности виновных лиц;

– предупреждение налоговых правонарушений и преступлений в будущем и др.

Порядок осуществления налогового администрирования в РФ рассмотрен в предыдущем параграфе, остановимся более подробно на зарубежном опыте осуществления налогового контроля и предупреждения налоговых правонарушений в рамках его осуществления.

В первую очередь следует отметить, что несмотря на большое количество положительных моментов зарубежных систем налогового администрирования следует учитывать и иные помимо законодательных основы функционирования налоговой системы, в том числе уровень и степень правовой ответственности членов того или иного государства[[28]](#footnote-28).

Одним из наиболее значимых направлений работы налоговых органов и государства в целом в зарубежных странах по предупреждению налоговых правонарушений в рамках осуществления налогового администрирования, является повышенное внимание сознанию гражданского долга населением. При этом создаются такие условия, при которых субъекты налоговых правоотношений осознают, что неуплата налогов и сборов негативно повлияет на экономическом состоянии государства.

Основными факторами формирования такого отношения служит в первую очередь всесторонне проведение проверок налогоплательщиков. При этом важно отметить, что концепция по улучшению качества налогового обложения США на первое место выводит на вежливое и уважительное отношение к налогоплательщикам, т.е. на соблюдение их прав и интересов в рамках осуществления контрольно-надзорных мероприятий, а уже потом на улучшение обслуживания граждан и повышение эффективности организации деятельности.[[29]](#footnote-29)

Аналогичные принципы заложены и в деятельности налоговых органов Швеции, которые при осуществлении контроля за исполнением налогоплательщиками своих обязанностей ориентируются на принципы – профессионального и точного реагирования государственных органов на совершенные правонарушения, профилактика и меры по информированию населения; – доверия налогоплательщиков, введения доступных для понимания правил налогообложения.

То есть в основу налогового администрирования заложен принцип справедливости, содействия и ясности.

Также большое значение имеет работа с гражданами-налогоплательщиками, направленная на полное и своевременное информирование населения о внесенных изменениях в налоговое законодательство, просвещение в правовых вопросах.

Далее следует отметить, что немалые усилия в зарубежных государствах обращены на упрощение условий налогообложения физических лиц. Основная цель данной деятельности состоит в упрощении процедуры сбора налогов с физических лиц, которая состоит во взимании налогов без непосредственного участия самого лица в данной процедуре. Налогоплательщику остается только оплатить положенную сумму в налоговый орган. Положительной стороной в таком случае является отсутствие контроля самих налоговых органов как получателей за поступление таких сборов. Примером может служить система удержания фиксированной ставки налога у источника выплаты, которая применяется во многих зарубежных странах.

В Финляндии практикуется система, при которой у налогоплательщика существует 2 выбора как платить налог, и такие варианты содержатся на его карточке налогоплательщика: произведен по телефону, либо через сеть Интернет.

Важным моментом является развитие информационных технологий, которые позволяют систематизировать всю информацию.

Во многих странах активно используется процедура «визита и конфискации», которая заключается в наделении сотрудников налоговых структур правом проводить обыски при наличии разрешения судебных органов. Такое разрешение позволяет выявить признаки преступлений, собрать имеющуюся информацию, которая в дальнейшем может служить доказательством мошенничества: тайная или фиктивная деятельность, сокрытие или передача доходов, подлог в налоговой льготе.

Таким образом, осуществление налоговыми органами зарубежный стран налогового администрирования, прежде всего, установления такой систем налогообложения и налогового контроля, которая основана на принципах справедливости, ясности и понятности системы налогообложения, а также упрощения порядка уплаты налогов и сборов, уважительное отношение к налогоплательщикам и профессионализм сотрудников налоговых органов.

Отечественная же система налогового администрирования и предупреждения налоговых правонарушений, как представляется находится в состоянии развития и совершенствования, в связи с чем требуется детальная проработка основных форм и методов осуществления предупреждения налоговых правонарушений, с целью их систематизации.

Представляется, что на основании рассмотренных форм и способов предупреждения налоговых правонарушений следует предложить следующую их систему:

– мероприятия, вытекающие из деятельности налоговых органов в ходе осуществления налогового администрирования;

– иные методы предупреждения налоговых правонарушений, в том числе ведение профилактической деятельности, формирования положительного образа налоговых органов, формирование ответственного отношения налогоплательщиков к своим обязанностям и прочее. При этом представляется необходимым отметить, что такая деятельность должна осуществляться не только органами налоговых служб, но и государством в целом.

Указанное, в частности следует из Послания Президента РФ Федеральному собранию от 0.12.2016 года, из которого вытекает необходимость установления понятной дифференцированной фискальной политики в целях устранения существующих способов уклонения от исполнения налоговых обязанностей.[[30]](#footnote-30)

**3. Совершенствование механизма предупреждения правонарушений в налоговой сфере**

**3.1 Проблемы профилактики правонарушений в сфере налогового законодательства**

Налоговые правонарушения представляют собой специфические правонарушения и характеризуются высокой степенью латентности, в этой связи их выявление и профилактика представляется достаточно проблематичной.

Огромное количество субъектов налоговых правоотношений осложняют процесс контроля за ними, в связи с чем зачастую в рамках проводимых контрольных мероприятий выявляются уже имевшие место правонарушения, несмотря на то, что по своей сути контрольно-надзорная деятельность налоговых органов должна быть направлена в первую очередь на профилактику и пресечение налоговых правонарушений, а не их констатации. Такое положение объясняется в первую очередь проблема, связанными с законодательным регулированием налоговых правоотношений, а также социально-экономическими проблемами.

В этой связи представляется выделить ряд проблем, на решение которых должна быть направлена деятельность, как налоговых органов, так и принципов осуществления деятельности по предупреждению нарушений в сфере налогов и сборов.

На сегодняшний день динамично развивающиеся IT-технологии и цифровизация кардинально изменили налоговое администрирование. Упростилась жизнь инспекторам с помощью создания баз данных и автоматизированных систем, позволяющих максимально быстро выявлять факты неуплаты налогов. И это неплохо, однако это весьма ощутимое для бизнеса ужесточение налогового контроля, многомиллионные доначисления по результатам проверок, реальные риски стать фигурантом уголовного дела, субсидиарная ответственность собственника, директора, главного бухгалтера.

На фоне усиления мощи налогового контроля становится все более заметным дисбаланс прав, возможностей налоговых органов и налогоплательщиков. На практике бизнес сталкивается не только с большим количеством требований, закрепленных на законодательном уровне, но и с расширительным толкованием своих прав инспекторами, с процедурными нарушениями в ходе проверок, незаконными требованиями. Налоговых проблем у бизнеса накопилось немало.

Но при на практике налогоплательщики не в состоянии провести доскональный анализ контрагентов на их «налоговую чистоту», который нередко требуют налоговые и судебные органы. Это происходит потому, что нет полноценных официальных источников информации о неблагонадежных юридических лицах и ИП.

Информация в Личном кабинете налогоплательщика и сервисы ФНС на сегодняшний день не дают полного представления о возможных рисках компании. Существующие сервисы для проверки контрагентов (например, https://egrul.nalog.ru, https://kad.arbitr.ru, https://gks.ru/accounting\_report и др.) имеют немало недостатков.

С нашей точки зрения, для достижения определенного баланса в сложившейся ситуации, когда налоговые органы обладают полноценным массивом информации о юридических лицах и ИП, было бы логичным создание Единого информационного ресурса со сведениями о недобросовестных лицах, в т.ч. о наличии несформированного источника для вычетов по НДС. Это существенно бы помогло бизнесу, ускорило, упростило процесс проверки контрагентов, а также способствовало формированию надежной системы внутреннего контроля с целью минимизации налоговых рисков и профилактики налоговых правонарушений. Как было отмечено присутствующими, в идеале хотелось бы установить «презумпцию добросовестности» контрагента, включенного в Единый информационный ресурс (ЕГРЮЛ (ЕГРИП) и не имеющего негативных признаков.

Не менее серьезным оказался вопрос нарушений, допускаемых в ходе мероприятий налогового контроля (допросы, опросы, выемка предметов и документов) в том числе из-за отсутствия четкого регламентирования на законодательном уровне порядка, условий из проведения. Как было отмечено, на данный момент на законодательном уровне нет ограничений по времени допроса свидетеля в ходе налогового контроля, что ущемляет права граждан.

Допускаются оформления результатов выемки после 22 ч., допросы свидетелей затягиваются до позднего времени, встречаются случаи проведения осмотров помещений контрагентов в рамках «встречной» проверки. Нарушений на практике хватает, как было отмечено участниками мероприятий, которые видят выход из ситуации через регламентирование мероприятий налогового контроля.

Стоит отметить, что для восстановления баланса отношений между инспекторами и налогоплательщиками целесообразно установить право налогоплательщика вести аудио- и видеозапись во всех случаях взаимодействия с представителями налоговой службы и правоохранительными органами (в т.ч. запись заседаний «комиссий», телефонных звонков от налоговых инспекторов и т.п.) и использование данных материалов в суде.

В настоящее время расширяется диапазон и количество обязательных для бизнеса норм и требований не только налогового, но и неналогового регулирования, а именно:

– онлайн-кассы (54-ФЗ и подзаконные нормативные акты);

– маркировка товаров (488-ФЗ, соглашение о маркировке товаров в ЕвраЗЭС, многочисленные распоряжения и Постановления Правительства, другие подзаконные нормативные акты);

– готовящаяся прослеживаемость товаров (текст законопроекта: ID проекта 02/04/06-19/00092613).

При этом, по мнению С. А. Ядрихинской, на примере законодательства о ККТ имеет место, во-первых, неопределенность правовых норм, размытость формулировок и, в связи с этим, неоправданная сложность для практического применения; во-вторых, в целом невозможность применения отдельных положений закона после его принятия и вступления в силу для целых отраслей: при безналичных расчетах и ЭСП.[[31]](#footnote-31)

Не оставим без внимания и проект постановления Пленума Верховного Суда о налоговых преступлениях, вызвавший в начале июня 2019 года широкий резонанс в деловом сообществе и среди экспертов-юристов.

Напомним, что в данном документе было предложено составы налоговых преступлений квалифицировать в качестве длящихся преступлений, которые прекращаются, когда должник добровольно погасит задолженность по налогам, пеням и штрафам перед бюджетом или она будет взыскана принудительно.

Предложенный Верховным Судом РФ подход к исчислению сроков давности привлечения по налоговым составам противоречит конструкции состава и ограничит защиту, т.к. документальные подтверждения не хранятся бесконечно долго. Признание налоговых преступлений длящимися позволит следственным органам возбуждать уголовные дела без ограничения срока давности, что противоречит мировой практике и может существенно ухудшить деловой климат и инвестиционную привлекательность России.

Стоит отметить некоторые рекомендации относительно минимизации рисков уголовного преследования бизнеса:

В частности, стоит обратить внимание на следующие превентивные меры:

– необходимость разработки и применения на практике в предприятии регламента проверки своих контрагентов;

\_ необходимость соблюдения «цифровой гигиены» (хранение документов и сведений на электронных носителях информации, передача такой информации и т.п.);

– информирование сотрудников предприятия правилам поведения во внештатных ситуациях (в том числе в рамках следственных действий обыск, допрос и т.п.);

– необходимость четкого распределения в должностных инструкциях различных сотрудников предприятия их трудовых обязанностей,

– необходимость своевременного проведения аудита налоговых и правовых рисков в деятельности предприятия.[[32]](#footnote-32)

Одной из наиболее масштабной и трудно решаемых проблем профилактики налоговых правонарушений на наш взгляд выступает сложность и объемность законодательства, регламентирующего порядок уплаты налогов.

Как известно, основным источником налогового права является Налоговый кодекс РФ, содержащий в себе положения общего и специального характера, направленные на установление прав и обязанностей участников налоговых правоотношений и ответственности за их нарушение. При этом, помимо Налогового кодекса имеется множество подзаконных актов, регламентирующих отдельные аспекты проведения проверок, порядка расчета налоговой базы и прочее, в этой связи возникают трудности с восприятием налогоплательщиками и иными субъектами налоговых правоотношений отдельных положений законодательства, что, как следствие, может приводить к разного рода нарушениям. Представляется, что в целях профилактики налоговых правонарушений существует необходимости систематизации и более детальной проработки законодательной базы, с целью ее упрощения для восприятия.

Кроме того, одной из важнейших проблем, вытекающих из вышеуказанных обстоятельств является наличие большого числа коллизий в правовом регулировании тех или иных аспектов налоговых правоотношений. С целью отыскания путей их устранения, представляется необходимым определить, что же собой представляют правовые коллизии и споры, возникающие по поводу осуществления субъектами власти своих полномочий.

Видится, что для решения существующих правовых коллизий необходимо проводить глубокий анализ нормативно-правовых актов, издаваемых вновь, с целью избегания возникновения противоречий в них уже существующим, а также четкое разграничение сфер их действия.

В контексте настоящего исследования представляется необходимым обратить внимание на тот. факт, что в рамках предупреждении налоговых правонарушений необходим четкий правовой механизм, позволяющий осуществлять субъектами налогового администрирования своих функций, минимизирующего возможные пробелы в правовом регулировании деятельности субъектов налоговых правоотношений.

Налоговое законодательство Российской Федерации в настоящее время представляет собой массив нормативных правовых актов, всё ещё находящихся в стадии кодификации и постоянно претерпевающих изменения.

При таком положении дел даже налоговые органы не всегда своевременно реагируют на существенные изменения налогового законодательства, зачастую запаздывая с изданием методических материалов, рекомендаций и инструкций, разъясняющих налогоплательщикам порядок применения тех или иных норм. По-разному комментируя положения актов о налогах и сборах, должностные лица до сих пор создают неразбериху в данной области.

Дублирование функций и противоречивые инструкции, свойственные Министерству финансов и Министерству по налогам и сборам Российской Федерации, долгое время приводили в замешательство налогоплательщиков. Позиции разноуровневых подразделений Министерства по налогам и сборам Российской Федерации были также не всегда однозначны и часто не совпадали друг с другом, в то время когда важно добиваться определения однозначной позиции по вопросам налогового законодательства у всех правоприменителей – государственных органов и их структурных подразделений, министерств и ведомств Российской Федерации.

Основными принципами налоговой политики должны оставаться простота налогового учёта и применения правовых норм; равенство субъектов налогообложения и разумный уровень налогов.

При этом нельзя не отметить, что за годы реформ среди того арсенала правовых средств, которые так или иначе направлены на содействие исполнению налоговых обязанностей, традиционно основное внимание уделялось мерам ответственности за совершение налоговых правонарушений субъектами финансово-правовых отношений.

Подобная исключительно фискальная направленность налоговой политики государства имела обратный эффект: при невероятно большой налоговой нагрузке и такого же рода санкциях налогоплательщики использовали любые способы ухода от налогообложения.

В результате происшедших изменений в налоговой системе проблема обеспечения налоговых платежей как института налогового законодательства приобрела свою актуальность не только в теоретическом, но и в практическом аспекте, в том числе в силу ряда причин, связанных с недостаточной проработанностью круга вопросов.

Так, отсутствие комплексных теоретических разработок обеспечения налоговых платежей в финансово-правовой науке оказывает отрицательное влияние на качество принимаемых нормативных правовых актов, и, как следствие, правоприменительной практики, складывающейся в процессе реализации отдельных способов обеспечения.

Анализ существующих норм налогового права и выявляемых налоговых правонарушений, позволяет говорить о том, что в настоящее время упор делается на такую меру ответственности, как наложение крупных финансовых штрафов.

Вместе с тем, практика показывает, что такие меры воздействуют, прежде всего, на законопослушного налогоплательщика, которому и так нелегко приходится в современной экономической обстановке.

С другой стороны, лица, занимающиеся экономической деятельностью вне налогового контроля, часто достаточно легко уходят от ответственности. К тому же при отсутствии [бухгалтерских документов](http://pandia.ru/text/category/buhgalterskij_dokument/), что характерно для «теневиков», доказать уклонение от уплаты налогов и привлечь преступника к [уголовной ответственности](http://pandia.ru/text/category/ugolovnaya_otvetstvennostmz/) - достаточно трудоемкий процесс, не сравнимый с последующим наказанием.

Значительную роль в предупреждении налоговой преступности могут играть [налоговые инспекции](http://pandia.ru/text/category/nalogovaya_inspektciya/). Они должны совершенствовать консультационную деятельность, помогать налогоплательщикам в решении вопросов о размере налогов и порядке их уплаты.[[33]](#footnote-33)

В настоящее время налоговые органы занимают особое место в сфере предупреждения и пресечения налоговых правонарушений, так как они законодательно наделены специальной компетенцией в указанной области и могут осуществлять целый комплекс специальных мер, проводимых как в области налогового контроля, так и осуществляемых целенаправленно в интересах предупреждения и пресечения налоговых правонарушений.

Деятельность налоговых органов в сфере предупреждения налоговых правонарушений характеризуется применением, как метода убеждения, так и метода принуждения. Посредством убеждения осуществляется повышение уровня налоговой культуры путем воспитания законопослушного налогоплательщика (формирования психологии добросовестного налогоплательщика); а также информирование налогообязанных лиц.

Полномочия по ведению разъяснительной работы и предоставлению письменных разъяснений налогоплательщикам отделены от полномочий по информированию и переданы исключительно Министерству Финансов Российской Федерации.

Исходя из этого, обосновано, что налоговые органы уполномочены, не консультировать в полном смысле этого слова, а лишь информировать налогоплательщиков о существовании отдельных норм налогового законодательства.

То есть информирование в данном случае понимается как доведение до сведения налогоплательщика (воспроизведение) информации, содержащейся в налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах.

Таким образом, предупредительная деятельность налоговых органов посредством принуждения осуществляется в случаях установления факта совершения противоправных действий, либо иных обстоятельств, требующих соответствующего правового регулирования и осуществляется в форме налогово-контрольного производства.

При этом, налоговые органы используют те процессуальные средства, которые обеспечивают осуществление налогового контроля в части получения необходимой информации и сбора доказательств противоправного поведения.[[34]](#footnote-34)

Представляется, что специфика деятельности налоговых органов в сфере предупреждения и пресечения налоговых правонарушений имеет финансово-правовую природу, что обусловлено рядом признаков, присущим налоговому принуждению и налоговому контролю (например, специальным кругом объектов защиты, субъектов воздействия, применением налогово-процессуальных мер, форм и методов налогового контроля).

При этом следует отметить, что деятельность налоговых органов на практике чаще всего сводится именно к контролю, тогда как профилактическая, разъяснительная и информационная работа сводится к минимуму.

Представляется, что такое положение, безусловно, не способствует снижению уровня налоговых правонарушений, а, следовательно, существует необходимость проработки отельных положений касающихся именно разъяснительной деятельности налоговых органов.

Кроме того, для дальнейшего развития эффективного механизма предупреждения и пресечения налоговых правонарушений в рамках деятельности налоговых органов необходимо решить ряд проблем, связанных с применением мер налоговой ответственности. Однако прежде отметим, что ответственность за налоговые правонарушения обладает рядом особенностей, поскольку может устанавливаться как Налоговым кодексом, так и Кодексом об административных правонарушениях.

Административная ответственность за налоговые правонарушения установлена гл. 15 КоАП РФ, содержащей составы правонарушений в области финансов, налогов и сборов, страхования, рынка ценных бумаг. Согласно нормам гл. 15 КоАП РФ, с должностных лиц, в действиях которых было обнаружено нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки административного правонарушения, взыскивается штраф.[[35]](#footnote-35)

Например, согласно ст. 15.9 КоАП РФ осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам влечёт наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двух тысяч до трех тысяч рублей.

Примером мерой ответственности за совершение налогового правонарушения также является налоговая санкция в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ. Например, нарушение установленного способа предоставления налоговой декларации в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ влечёт взыскание штрафа в размере 200 рублей (ст. 119.1 НК РФ).

К ответственности за совершение налогового правонарушения лицо может быть привлечено только при наличии вины в форме умысла или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признаётся совершённым умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допустило наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признаётся совершённым по неосторожности если лицо, его совершившее, не осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины её должностных лиц, либо её представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (ст. 110 НК РФ).

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных НК РФ.

Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ; повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения, данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

Налоговая ответственность необходима для того, чтобы к лицу были применены определенные санкции в виде взыскания денежных средств. При этом существуют обстоятельства, которые позволяют исключить или смягчить ответственность за нарушение налогового законодательства:

– факт налогового нарушения не установлен;

– вина налогоплательщика не доказана;

– правонарушитель не достиг 16-ти лет;

– истек срок давности (3 года);

– нарушение произошло по причине чрезвычайных обстоятельств;

– нарушитель не контролировал свои действия.[[36]](#footnote-36)

Этот перечень не является полным. Нужно отметить, что суд может самостоятельно решать, какие еще дополнительные обстоятельства могут носить смягчающий характер. Наличие любого из них может повлиять на снижение санкций в несколько раз и более.

При совершении лицом двух или более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.[[37]](#footnote-37)

Административная ответственность может применяться исключительно к должностным лицам. Законодательство допускает, что субъектом в редких случаях может выступать также гражданин, выступающий как третье лицо.[[38]](#footnote-38)

Единственным административным правонарушением в области налогов и сборов, субъектом, которого может выступать гражданин, является правонарушение, предусмотренное частью 1 статьи 15.6 «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля», поскольку только в этом случае гражданин может выступать в качестве третьего лица – не налогоплательщика.

Причем, если гражданин не представил документы и сведения, касающиеся его самого как налогоплательщика, то он несет налоговую ответственность в соответствии с ч. 1 ст. 126 НК РФ.

Чаще всего им выступает руководитель организации или главный бухгалтер, то есть должностное лицо. Должностное лицо – это лицо, которое наделено определенными полномочиями и вследствие этого осуществляющее распорядительные функции.

Отметим, что для привлечения за налоговые правонарушения существуют определённые условия, среди них:

– при привлечении юридического лица, должностные лица не освобождаются от административной ответственности;

– невозможно привлечь лицо к ответственности за одно правонарушение несколько раз; виновное лицо обязано выплатить все суммы налога;

– в случае если вина не доказана, применение санкций недопустимо;

– налогоплательщик не должен сам доказывать свою невиновность.

В контексте настоящего исследования представляется необходимым отметить, что налоговая ответственность является средством повышения эффективности предупредительной деятельности налоговых органов в силу того, что полное исследование причин и условий противоправного поведения налогообязанных лиц возможно лишь в ходе привлечения к налоговой ответственности.

И в тоже время, применение мер налоговой ответственности обеспечивает воспитательно-корректирующее воздействие на поведение не только правонарушителей, но и других налогоплательщиков (с целью недопущения налоговых правонарушений в будущем), что в определенной степени является заслугой своевременного пресечения налоговых правонарушений.

Существует ряд проблем, касающихся применения мер налоговой ответственности, как в отношении физических лиц, так и в отношении индивидуальных предпринимателей. Значительное количество спорных вопросов возникает и в ходе применения мер ответственности по статьям 119 «Непредставление налоговой декларации» и 1291» Неправомерное несообщение сведений налоговому органу» НК РФ. Это связано еще и с тем, что существует множество подходов к определению «налоговой ответственности».

Для решения указанных проблем, предлагается выделить среди налогоплательщиков, наряду с физическими и юридическими лицами, и индивидуальных предпринимателей, устанавливая в статьях Налогового кодекса Российской Федерации для них отдельно размеры санкций; унифицировать нормы глав Налогового кодекса Российской Федерации и Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, регулирующих правонарушения в области налогообложения в отношении субъекта правонарушения (физическое лицо – Налоговый кодекс Российской Федерации или Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, индивидуальный предприниматель – Налоговый кодекс Российской Федерации, организация – Налоговый кодекс Российской Федерации, должностные лица организации – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях).

Таким образом, следует отметить, что к основным проблемам профилактики налоговых правонарушений следует относить несовершенство законодательной базы, отсутствие грамотной разъяснительной деятельности налоговых органов, рост фискальной направленности пресечения налоговых правонарушений.

При этом не решенными остаются вопросы высокой латентности таких правонарушений, отсутствует механизм выявления налоговых правонарушений в «теневой» экономике, что, безусловно, негативно сказывается финансовой и экономической стабильности государства.

**3.2 Совершенствование организации взаимодействия правоохранительных и территориальных налоговых органов в предупреждении и борьбе с правонарушениями в налоговой сфере**

Основной целью в широком понимании взаимодействия налоговых и правоохранительных органов является обеспечение экономической безопасности в РФ. В узком смысле такое взаимодействие выражается в комплексе определенных мер, т.е. совокупности мероприятий осуществляемых совместной налоговыми и правоохранительными органами

Анализ законодательной базы позволяет выделить следующие формы взаимодействия налоговых и правоохранительных органов: обмен информацией; проведение совместных проверок; осуществление совместной подготовки кадрового состава, сбор и анализ материалов, нормативная деятельность в виде издания совместны приказов, инструкций и т.п., проведение совместных служебных расследований.

Анализ действующего законодательства в области регулирования деятельности органов внутренних дел позволяет говорить о том, что законодателем вменено в обязанность правоохранительных органов оказание практической помощи работникам налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Налоговый кодекс РФ не содержит положений, предоставляющих органам МВД права налоговых органов. Полномочия органов внутренних дел определяются ст. 36 НК РФ. При этом следует обратить внимание, что налоговые органы наделены соответствующими полномочиями по привлечения к осуществлению проверок правоохранительные органы.

Порядок обмена информацией о налоговых правонарушениях между налоговыми и правоохранительными органами установлен совместным Приказом МВД России и ФНС России от 30 июня 2009г. № 495/ММ-7-2-347 «Инструкция об утверждении порядка взаимодействия между органами внутренних дел и налоговыми органами по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».[[39]](#footnote-39)

Основной целью рассматриваемой инструкции является обеспечение эффективности взаимодействия налоговых органов и правоохранительных органов в целях предупреждения и пресечения налоговых правонарушений.

Кроме того, утвержденными инструкциями регламентированы вопросы взаимодействия налоговых органов и правоохранительных по направлению друг другу материалов, которые позволяют предположить факт совершения нарушения налогового законодательства.

Положения Инструкции, регламентирующей осуществление сотрудничества между налоговыми органами и органами внутренних дел в ходе подготовки и проведении выездных налоговых проверок устанавливают порядок организации и проведения выездных налоговых проверок плательщиков налогов, сборов и других обязательных платежей, налоговых агентов налоговыми органами с участием правоохранительных органов, а также устанавливает порядок оформления результатов таких проверок.

Согласно указанной Инструкции выездные налоговые проверки организуются и осуществляются должностными лицами налоговых органов с участием сотрудников правоохранительных органов в соответствии с пунктом 1 статьи 36 Налогового кодекса Российской Федерации и пунктом 28 статьи 13 Федерального закона от 7 февраля 2011г. № 3-ФЗ «О полиции».

Сотрудничество должностных лиц налоговых органов и сотрудников правоохранительных органов при проведении проверки не ограничивает свободы их действий при выборе способов проведения контрольных и иных мероприятий в пределах своей компетенции при одновременном обеспечении согласованности всех прилагаемых ими в процессе проверки усилий. Функцию общей координации принимаемых в процессе проведения проверки мер берет на себя руководитель проверяющей группы – работник налогового органа.

Участие сотрудников правоохранительных органов в проведении выездных налоговых проверок обусловлено наличием мотивированного запроса налогового органа,

Деятельность государства по контролю над сферой налогообложения предполагает осуществление взаимодействия между специальными контрольными органами и правоохранительными органами, к полномочиям которых относят различные контрольные функции. Своевременная уплата налогов, сборов и других обязательных платежей, а также обеспечение обязанностей по их уплате находится в прямой зависимости от того, насколько четко налажено взаимодействие данных органов.

К нарушителям налогового законодательства налоговыми органами, наделенными широким кругом прав в отношении указанных лиц, применяются меры принудительного воздействия. Данные санкции и полномочия закрепляются и конкретизируются в Налоговом кодексе РФ, а также уточняется их содержание и порядок применения.[[40]](#footnote-40)

В связи с качественным и количественным ростом налоговых преступлений все больше функций по борьбе с налоговыми правонарушениями, в том числе по их предупреждению, возлагается на долю органов внутренних дел, а также их подразделений по борьбе с преступлениями экономической и налоговой направленности.

В структуре МВД функционирует Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям. Деятельность Федеральной службы направлена на выявление, расследование и пресечение налоговых преступлений, а также на их предупреждение, что является одним из самых приоритетных направлений для данного структурного подразделения. ФСЭНП принимает участие в проведении налоговых проверок только по запросу налоговых инспекций, так как в компетенцию службы не входит их самостоятельное проведение. Стало логичным создание нового структурного подразделения в системе МВД РФ на основании выработавшейся практики расследования налоговых преступлений.

Одним из наиболее перспективных путей повышения эффективности решения задач борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями следует считать всемерное улучшение организаторской работы, составной частью которой является организация взаимодействия между службой по экономическим и налоговым преступлениям и подразделениями Федеральной налоговой службы.

В целом указанное взаимодействие осуществляется путем реализации системы мероприятий, направленных на достижение согласованной либо совместной деятельности.

Для наиболее полного понятия организации взаимодействия можно выделить три важных момента.

Во-первых, в организации взаимодействия необходимо опираться и руководствоваться нормативно-правовой базой (законами, приказами, решениями и т.д.).

Во-вторых, необходимо всегда и своевременно согласовывать планируемые совместные мероприятия с заинтересованными лицами.

В-третьих, при непосредственном осуществлении совместных мероприятий должен работать согласованный порядок контроля, учета и оценки результатов проделанной работы.

Правильно организованное взаимодействие, четкое распределение обязанностей между должностными лицами, конечной целью деятельности которых является достижение общего намеченного результата, позволяют выполнить поставленную задачу быстрее и с меньшими затратами сил.

В любой деятельности, выполняемой группой людей, одно из основных мест занимает проблема правильного взаимодействия и координации усилий внутри таких групп и между ними. Активное использование в предупреждении налоговых правонарушений и преступлений комплекса сил и средств на основе четкого и конкретного взаимодействия позволяет более целенаправленно применять во всем многообразии возможности различных субъектов, не допуская дублирования и узковедомственного подхода к решению обозначенных задач.

Назовем основные виды взаимодействия подразделений органов внутренних дел с подразделениями Федеральной налоговой службы при осуществлении своей работы:

1. По времени осуществления:

Постоянное, т.е. осуществляемое между органами и отдельными сотрудниками на всем протяжении выполнения возложенных на них задач.

Временное, т.е. эпизодическое, при выполнении каких-либо конкретных мероприятий, которое потом прекращается (приостанавливается).

1. В зависимости от характера контактов участников:

Непосредственное, которое предполагает установление прямых связей между сотрудниками и согласование друг с другом действий в процессе выполнения ими общих задач. Например, взаимодействие оперативного сотрудника органа внутренних дел и государственного налогового инспектора в период проведения выездной налоговой проверки.[[41]](#footnote-41) Опосредованное, то есть деятельность сторон осуществляется автономно. Например, обмен информацией между подразделениями по налоговым преступлениям органов внутренних дел и подразделениями налоговых органов.

1. В зависимости от уровня подчиненности субъектов взаимодействия:

Горизонтальное, когда взаимодействующие сотрудники занимают одинаковое должностное положение.

Вертикальное имеет место в тех случаях, когда совместные согласованные действия осуществляются субъектами различных уровней системы управления.

Согласованность деятельности подразделений органов внутренних дел с подразделениями Федеральной налоговой службы достигается не только путем организации и поддержания четкого и непрерывного взаимодействия, но и путем координации их усилий.

Экономический эффект от преступлений, которые были предотвращены в результате совместной деятельности налоговых органов и органов внутренних дел является главным доказательством эффективности такого взаимодействия. В практическую деятельность подразделений по борьбе с экономическими преступлениями прочно вошли такие мероприятия предупредительного характера, как крупномасштабные, в тесном сотрудничестве с подразделениями по борьбе с организованной преступностью и совместно с налоговыми, а также таможенными органами, целевые оперативно-розыскные мероприятия на всевозможных объектах и в различных отраслях.

Для исполнения Приказа МВД РФ от 16 марта 2004г. № 177 «Об утверждении Инструкции о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах» принимаются меры по раскрытию, а также по предупреждению преступлений в сфере налогообложения.

Для достижения наиболее видимого эффекта в ходе борьбы с недобросовестными плательщиками налогов и сборов представляется, что именно подразделения по борьбе с экономическими преступлениями должны являться инициаторами взаимодействия с таможенными и налоговыми органами, так же, как и в принятии мер предупредительного характера.

Необходимость сотрудничества налоговых и правоохранительных органов объясняется следующим.

В первую очередь, это обусловлено важностью борьбы с налоговыми правонарушениями. Это объясняется тем фактом, что существует множество способов, позволяющих сокрыть финансовую базу, а также возникающие и функционирующие в ней преступность и коррупцию (так, в налоговые органы налогоплательщики умышленно не представляют налоговую отчетность в 40% случаев). Решение данной проблемы зависит от эффективного сотрудничества органов внутренних дел и налоговых органов.

Из используемых на практике методов такого сотрудничества необходимо отметить:

– обмен информацией о нарушениях налогового законодательства, полученной оперативным путем;

– содействие налоговым органам в изъятии документации;

– обеспечение сохранности денежных сумм и материальных ценностей на проверяемых объектах при проведении совместных проверок.

Необходимость взаимодействия между органами внутренних дел и налоговыми органами обусловлена общностью задач, выполняемых ими в сфере налогов и сборов. К таким задачам, главным образом, относится проведение совместных проверок плательщиков налогов и сборов, а также обмен оперативной информацией, которая составляет налоговую тайну.

Органы внутренних дел по согласованию с налоговыми органами могут участвовать в обеспечении личной безопасности при проведении контрольных проверок. При оказании практической помощи сотрудникам налоговых органов во время исполнения ими своих должностных обязанностей, правоохранительные органы должны принять меры для привлечения к ответственности лиц, которые препятствуют осуществлению сотрудниками налоговых органов своих непосредственных функций.

Совместный приказ МВД России и ФНС России от 30 июня 2009г. № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия между органами внутренних дел и налоговыми органами по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» урегулировал условия и порядок проведения мероприятий, необходимость в которых возникла после упразднения Федеральной службы налоговой полиции, – совместные выездные проверки налогоплательщиков органами внутренних дел и налоговыми органами, а также межведомственный обмен информацией о налоговых правонарушениях. Передача материалов органами внутренних дел в налоговые органы осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия решения.[[42]](#footnote-42)

Также, необходимо отметить, что взаимодействие налоговых органов с органами внутренних дел и таможенными органами в России обусловлено тем фактом, что одним из приоритетов государства является оказание содействия для успешного развития внешней торговли. Это может оказаться возможным только при совместной выработке согласованных позиций и таможенных и налоговых органов, которые будут основаны на приоритете соблюдения законных прав субъектов внешней торговли. Наряду с этим должен обеспечиваться разумный баланс и публичных и частных интересов, который будет способствовать решению первостепенных задач таможенных органов, таких как:

– предупреждение нарушений законов Российской Федерации в области таможенного дела;

– формирование доходной части государственного бюджета;

– борьба с отмыванием доходов, которые были получены преступным путем.

Главным принципом деятельности таможенных органов является эффективность их работы. Нужно подчеркнуть, что таможенные органы во всем мире имеют особенное положение в структуре государственных органов, также как и в рамках международного сообщества. Защита границ государства, сбор таможенных налогов и пошлин, упрощение организации работы таможенной администрации налагает на данные органы определенную ответственность. Эти направления, являющиеся приоритетными, составляют основу работы всей таможенной службы, но перед ними, помимо этого, стоят задачи обеспечения международного сотрудничества.

Основной объем правонарушений в области таможенного дела совершается в целях занижения объема предъявляемых к уплате таможенных пошлин либо в целях уклонениях от них вовсе. Из этого можно сделать вывод, что целесообразнее было бы увеличить эффективность правоохранительной работы таможенных органов. Работникам налоговых органов, таможенных органов и органов внутренних дел нужно направить усилия на выявление коррупции в области внешнеэкономической деятельности.

Для дальнейшего усовершенствования механизмов реализации условий, регулирующих отношения в налоговой сфере и в сфере внешней торговли необходимо налаживать взаимодействие налоговых органов с правоохранительными органами.

Обмен информацией между налоговыми и таможенными органами об организациях, которые не представляют отчетность в таможенные органы, является основой их сотрудничества. В свою очередь, таможенные органы отправляют в налоговые органы информацию об организации деятельности в сфере внешней торговли этими организациями.

Важность борьбы с налоговыми преступлениями объясняется, главным образом, тем, что она дает возможность уменьшить финансовую базу, на основании которой функционирует экономическая, а также организованная преступность и коррупция. Достижение заданных целей зависит от эффективного сотрудничества налоговых органов и правоохранительных органов.

Можно обозначить объективные предпосылки существующей необходимости усиления взаимодействия между налоговыми и правоохранительными органами на современном этапе борьбы с экономическими преступлениями, которые обусловлены рядом причин, таких как:

– объективная необходимость комплексного подхода к сбору, анализу и оценке информации о криминогенной обстановке в налоговой сфере, так как ни один из данных органов не владеет ею в полном объеме;

– наличие общих задач и целей по обеспечению законности в экономической сфере государства;

– реальная возможность успешного использования оперативно-розыскных сил, средств и методов органов внутренних дел в борьбе с налоговыми преступлениями.

Взаимодействие между налоговыми и правоохранительными органами проявляется в следующих совместных мероприятиях:

– планирование, а также проведение мероприятий, которые направлены на решение задач взаимодействия указанных органов;

– разработка и принятие совместных законодательных актов по вопросам, которые отнесены к их ведению;

– проведение совместных научно-практических семинаров и совещаний, вместе с участниками внешнеэкономической деятельности, которые направлены на организацию содействия развитию внешней торговли;

– информационное взаимодействие, а также предоставление сведений по вопросам, вызвавшим интерес со стороны вышеуказанных органов, с учетом принципа конфиденциальности;

– объединение усилий по выявлению, пресечению и предотвращению нарушений налогового и таможенного законодательства;

Целями проведения данных мероприятий служат своевременная и полная уплата налогов и сборов, таможенных платежей, а также увеличение эффективности обеспечения обязанностей по уплате налоговых платежей. Необходимо подчеркнуть, что указанные формы взаимодействия нуждаются в развитии и постоянном наполнении их реальным содержанием.

Взаимодействие налоговых органов и правоохранительных органов осуществляется на различных уровнях. На уровне МВД России, ФТС России и ФНС Российской Федерации такое взаимодействие носит по большей части нормотворческий характер. На уровне же органов внутренних дел, территориальных инспекций ФНС и территориальных таможенных органов данное взаимодействие осуществляется в правоприменительной деятельности.

Анализ действующего законодательства, которое регламентирует компетенцию и налоговых и правоохранительных органов в сфере борьбы с налоговыми преступлениями, позволяет сделать вывод о том, что в законодательных актах мало проработаны вопросы сотрудничества, нет согласованности правовых норм, не решаются вопросы о должностных лицах комплексных групп, также как и их ответственности, что в свою очередь отрицательно отражается на взаимодействии правоохранительных и налоговых органов.

Для дальнейшего усовершенствования деятельности по обеспечению условий контрольной работы за соблюдением налогового законодательства и в целях наиболее полного и своевременного отражения информации о плательщиках налогов, сборов и таможенных платежей необходимо создание единой информационно-аналитической системы между территориальными органами внутренних дел, таможенными органами и налоговыми органами, а также Федеральной регистрационной службой РФ.[[43]](#footnote-43)

Таким образом, следует констатировать, что современное состояние взаимодействия налоговых и правоохранительных органов, несмотря на достаточно полную регламентацию, все же требует внесения изменений с целью более оперативного обмена рассматриваемыми службами информацией, оказания содействия в осуществления контрольных функций и прочее.

**Заключение**

В работе выполнен системный анализ ряда отечественных трудов, посвященных вопросам сущности налоговых правонарушений, методов и форм противодействия им, вопросам совершенствования механизма предотвращения налоговых правонарушений, а также исследована нормативно-правовая база обеспечивающая функционирования налоговых органов, как субъектов налогового администрирования.

Поставлены и решены следующие задачи: определена сущность налогового правонарушения и его признаки, отграничивающие налоговое правонарушение от налогового преступления. Установлена самостоятельность налогового правонарушения как вида противоправной деятельности, исходя из наличия определенных, присущих только ему особенностей и специфики.

Изучены формы и методы предупреждения налоговых правонарушений, определена необходимость развития нефискальных, а консультативных форм предотвращения налоговых правонарушений, необходимость развития правовой грамотности формирования положительного отношения субъектов налоговых правоотношений к своим налоговым обязанностям.

В ходе изучения методов противодействия налоговым правонарушениям изучены некоторые аспекты проведения налогового контроля в различных форма, а также исследованы вопросы соотношения налогового контроля и налогового администрирования. Установлено, что налоговый контроль является одной из функций налогового администрирования. т.е. является его составным элементов. Кроме того, налоговый контроль является основным методом противодействия налоговым правонарушениям.

Изучены проблемы предотвращения налоговых правонарушений, в числе которых названы несовершенство законодательного регулирования налоговых правоотношений, его сложность, объемность, и частые изменения и другие, изучены механизмы взаимодействия налоговых органов и иных органов власти в сфере противодействия налоговым правонарушениям, установлена необходимость совершенствования механизма обмена информацией о налоговых правонарушениях между органами власти, выявлены особенности деятельности налоговых и правоохранительных органов в рамках пресечения и выявления налоговых правонарушений, изучена нормативная правовая база, регламентирующая порядок взаимодействия указанных структур.

К основным проблемам профилактики налоговых правонарушений следует относить несовершенство законодательной базы, отсутствие грамотной разъяснительной деятельности налоговых органов, рост фискальной направленности пресечения налоговых правонарушений. При этом не решенными остаются вопросы высокой латентности таких правонарушений, отсутствует механизм выявления налоговых правонарушений в «теневой» экономике, что, безусловно, негативно сказывается финансовой и экономической стабильности государства.

С правовой точки зрения существует необходимость установления единого правила исчисления налогов, подлежащих уплате субъектами налогообложения, осуществление деятельности по выработки единой правоприменительной практики, осуществления деятельности по устранению несоответствий в нормах права.

Отсутствие четко функционирующей системы за исполнением налогового законодательства, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений можно назвать организационными причинами уклонения от уплаты налога.

В качестве технических причин можно отнести различные недостатки существующих форм и методов налогового контроля.

По нашему мнению, существует необходимость проведения грамотной кадровой политики, выработка единого механизма отслеживания правонарушений в рассматриваемой сфере, безусловно, обилие субъектов налогообложения существенно усложняет решение проблемы контроля, однако, не исключает его необходимости.

К группе нравственно-психологических причин следует относить уровень воспитания, образования, уровень правовой культуры и прочие свойства личности, опосредованно влияющие на его модель поведения.

Рассматриваемые причины, безусловно, не могут быть решены лишь посредством установления норм права, требуется проведение разъяснительно работы, осуществление образовательной и воспитательной деятельности, направленной на повышение общей правовой культуры общества.

Вопрос же о предупреждении остается открытым, поскольку после исполнения предписания налогового органа в части устранения допущенных нарушений и уплаты соответствующей санкции возможность совершения участником налогового правоотношения аналогичного правонарушения очень велик.

Причина указанного, как представляется, кроется в существующих экономических и социальных проблемах государства, выражающееся в достаточно высокой степени налогового обременения субъектов налоговых правоотношений, и низких санкционных мерах. В этой связи теоретиками и практиками финансового права предлагаются меры по усилению фискальной функции налоговых органов, повышении налоговых санкций за совершенные правонарушения. Представляется, что такое предложение имеет право на существование, однако его эффективность во много связана с дифференциацией подходов к исчислению налогового бремени для отдельных субъектов налоговых правоотношений. К указанному в частности, призывал в своем Послании Федеральному Собранию в декабре 2016 года Президент РФ В.В. Путин, из выступления которого следует необходимость осуществления реформирования системы налогообложения, установление дифференцированного подхода к льготам в области налогов и сборов, их адресности.

Безусловно, в рамках осуществляемых проверок должна осуществлять работа по предупреждению новых правонарушений путем разъяснения того, как и каким образом должно действовать лицо (физическое или юридическое) при осуществлении своих прав и обязанностей в налоговых правоотношениях.

Помимо проверок к методам налогового контроля и способам предупреждения налоговых правонарушений может выступать получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора по вопросам связанным с осуществлением ими своих прав и обязанностей. При этом, целью получения таких объяснений является выяснение причин совершения тех или иных действий, которые могли бы привести к нарушения действующего налогового законодательства.

Анализ действующего законодательства, которое регламентирует компетенцию и налоговых и правоохранительных органов в сфере борьбы с налоговыми преступлениями, позволяет сделать вывод о том, что в законодательных актах мало проработаны вопросы сотрудничества, нет согласованности правовых норм, не решаются вопросы о должностных лицах комплексных групп, также как и их ответственности, что в свою очередь отрицательно отражается на взаимодействии правоохранительных и налоговых органов.

Для дальнейшего усовершенствования деятельности по обеспечению условий контрольной работы за соблюдением налогового законодательства и в целях наиболее полного и своевременного отражения информации о плательщиках налогов, сборов и таможенных платежей необходимо создание единой информационно-аналитической системы между территориальными органами внутренних дел, таможенными органами и налоговыми органами, а также Федеральной регистрационной службой РФ.

**Список использованной литературы**

**Нормативные правовые акты**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.08.2014. № 31.

2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.11.2019) // Доступ из СПС Консультант плюс.

3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ, с изменения и дополнениям от 16.10.2019 года // Собрании законодательства Российской Федерации от 17 июня 1996 г. № 25. Ст. 2954.

4. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 12.11.2019) // «Российская газета», № 256, 31.12.2001.

5. Федеральный закон от 13.10.2008 № 173-ФЗ (ред. от 27.12.2018) «О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 20.10.2008, № 42, ст. 4698.

6. Федеральный закон от 07.08.2001 № 115-ФЗ (ред. от 02.08.2019) «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.03.2015) // Собрание законодательства РФ, 13.08.2001, № 33 (часть I), ст. 3418.

7. Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ (ред. от 21.07.2014, с изм. от 29.07.2017) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2018) // Собрание законодательства РФ, 01.07.2013, № 26, ст. 3207.

8. Приказ МВД РФ и Федеральной налоговой службы от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (в ред. от 12. 11. 2013 г.) Система ГАРАНТ: http://base.gara№t.ru/12169413/#ixzz4RxzKUkyVф.

9. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.12.2016 «Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию»// Доступ из СПС Консультант плюс.

**Литература и научные публикации**

10. Арзуманова Л.Л, Артемов Н.Н., Грачева Е.Ю. Налоговая ответственность. Учебное пособие для магистров. – М.: , 2018. – 144 с.

11. Гегель Георг Вильгельм Фридрих. Философия права. – М., Мысль, 1990., С 137-140.

12. Дарофеева Н.А. Налоговое администрирование. – М.: 2014. – 296 с.

13. Игнатова Т. В., Пономарев А. И., Богатырев М. А. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации – М. : Финансы и статистика, 2016. – 392 с.

14. Калантарова Э. И. Административно-правовое регулирование ответственности за нарушение налогового законодательства: Дис.... канд. юрид. наук. М., 2015. – 165 с.

15. Комбарова Е.В. «Конституционно-правовые основы разрешения разногласий в системе органов публичной власти Российской Федерации». Монография, – Саратов, – 2014, – С. 34.

16. Кочкаров А.А. Камеральная налоговая проверка – форма предупреждения налоговых правонарушений // Экономика. Налоги. Право. 2011. №3. С.167-172.

17. Матузов Н.И. Коллизии в праве: причины, виды и способы разрешения // Правоведение. – С.-Пб.: Изд-во С.-Петербург. Ун-та, 2013, № 5. - С. 225.

18. Мошкович А. А. Административная и налоговая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: соотношение и перспективы правового регулирования [Текст] // Право: современные тенденции: материалы VI Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, октябрь 2018 г.). – Краснодар: Новация, 2018. – С. 28-33. – URL https://moluch.ru/co№f/law/archive/311/14486/ (дата обращения: 04.11.2019).

19. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата/ В. Г. Пансков. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Издательство Юрайд, 2012. – 368с.

20. Платонова Л. В. Преступления в сфере налогообложения: криминологический аспект // Юрист. 1997. – № 5. – С.44.

21. Потапова А.А. Административное право. Конспект лекций. – М.: 2015. – 125 с.

22. Савилов, М.Г.Основные причины и проблемы борьбы с налоговыми преступлениями в современных условиях / М.Г.Савилов // Наука и практика. – 2015. – № 1 (62). – С. 78-81.

23. Саркисов В.Б., Григорян А.В., Саркисов Я.А.. Современный формы и способы противодействия налоговым правонарушениям Бюллетень науки и практики / №4 (5) – 2016, с. 398-402

24. Тихомиров Ю.А, Коллизионное право. Учебное и научно- практическое пособие. М., 2000., С. 19-20.

25. Толкачева О.П. Анализ исполнительской дисциплины по уплате налогов и сборов в системе факторов, влияющих на экономическую безопасность России // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2012. №56 С.152-155.

26. Цвилий-Букланова А.А. Угрозы налоговой безопасности России в контексте современного развития государства // Вестник ОмГУ. Серия. Право. 2015. №1 С.41-48.

27. Шакун В.М. Коллизии в конституционном праве РФ: автореф. дис. к.ю.н. Челябинск, 2015. С. 25.

28. Шашкова А.В. Ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства. – М.: 2016. – 115 с.

**Интернет ресурсы**

29. Баташева Ф. А., Баташева Э. А. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение // Молодой ученый. – 2015. – №23. – С. 474-479. – URL: https://moluch.ru/archive/103/23931/ (дата обращения: 04.11.2019).

30. Жукова Е. И. Совершенствование форм и методов налогового администрирования в условиях изменения положений Налогового кодекса РФ и других нормативно-правовых актов. № 8, – 2013 [http://www.pa№dia.ru/text/77/229/27973.php] (дата обращения: 15.11.2019).

31. Ильин А.Ю. Налоговая деликтность как фактор угрозы финансовой безопасности государства. № 10, – 2018 // URL: http://отрасли-права.рф/article/9991 (дата обращения: 01.11.2019).

32. Опальский, А.П. Актуальные проблемы предупреждения налоговых правонарушений и преступлений. № 17, – 2014 // URL:http://pa№dia.ru/text/78/028/27563.php (дата обращения: 11.11.2019).

33. Панченко, В.Ю. Юридическое противодействие и юридическое содействие как парные правовые категории. № 3, – 2016 // http://lexrussica.ru/articles/2015/12/28/article\_102147.html (20.11.2019).

34. Сорокин Ю.В. Правовая природа и сущность понятия «Юридическая коллизия». Статья. Юридический журнал «Пробелы в российском законодательстве». № 3, – 2013 // URL: http://cyberle№i№ka.ru/article/№/pravovaya-priroda-i-susch№ost-po№yatiya-yuridicheskaya-kolliziya (дата обращения: 15.11.2019).

35. Сорокин Ю.В. Правовая природа и сущность понятия «Юридическая коллизия». Статья. Юридический журнал «Пробелы в российском законодательстве». № 3, – 2013 // URL:http://cyberle№i№ka.ru/article/№/pravovaya-priroda-i-susch№ost-po№yatiya-yuridicheskaya-kolliziya (дата обращения: 15.11.2019).

36. Саргсян С.М. Ответственность за налоговые правонарушения [Текст] // Актуальные проблемы права: материалы IV Междунар. науч. конф. (г. Москва, ноябрь 2015 г.). – М.: Буки-Веди, 2015. – С. 88-91. – URL https://moluch.ru/conf/law/archive/179/9072/ (дата обращения: 05.12.2019).

37. Томилов Д.А. Проблемы, связанные с ответственностью за правонарушения в налоговой сфере // научное сообщество студентов: междисциплинарные ИССЛЕДОВАНИЯ: сб. ст. по мат. XLII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 7(42). URL: https://sibac.info/archive/meghdis/7(42).pdf (дата обращения: 05.12.2019).

38. Ответственность за неуплату налогов в 2019 году. № 4, – 2019 // URL: http://juresovet.ru/otvetstvennost-za-neuplatu-nalogov/ (дата обращения 12.12.2019).

39. Решение Сорочинского районного суда Оренбургской области от 18.06.2017 г. https://rospravosudie.com/court-sorochi№skij-rajo№№yj-sud-ore№burgskaya-oblast-s/act-105942896/ (дата обращения: 03.11.2019).

40. Официальный сайт информационной поддержки российской науки и образования httр:/www.соnsultаnt.ru.

|  |  |
| --- | --- |
| [**КНИЖНЫЙ МАГАЗИН**](http://учебники.информ2000.рф/chitai.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ТОВАРЫ для ХУДОЖНИКОВ и ДИЗАЙНЕРОВ**](http://учебники.информ2000.рф/kar.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**АУДИОЛЕКЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/lectr.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**IT-специалисты: ПОВЫШЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ**](http://учебники.информ2000.рф/otu.shtml) |  |

|  |  |
| --- | --- |
| [**ФИТНЕС на ДОМУ**](http://учебники.информ2000.рф/fit1.shtml) |  |

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.08.2014. № 31. [↑](#footnote-ref-1)
2. Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ (ред. от 21.07.2014, с изм. от 29.07.2017) «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2018) // Собрание законодательства РФ, 01.07.2013, № 26, ст. 3207. [↑](#footnote-ref-2)
3. Мошкович А. А. Административная и налоговая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: соотношение и перспективы правового регулирования [Текст] // Право: современные тенденции: материалы VI Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, октябрь 2018 г.). - Краснодар: Новация, 2018. - С. 28-33. - URL https://moluch.ru/co№f/law/archive/311/14486/ (Дата обращения: 04.11.2019). [↑](#footnote-ref-3)
4. Игнатова Т. В., Пономарев А. И., Богатырев М. А. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации - М. : Финансы и статистика, 2016. С. 116. [↑](#footnote-ref-4)
5. Ильин А.Ю. Налоговая деликтность как фактор угрозы финансовой безопасности государства. № 10, – 2018 // URL: http://отрасли-права.рф/article/9991 (дата обращения: 01.11.2019). [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.11.2019) // Доступ из СПС Консультант плюс. [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.11.2019) // Доступ из СПС Консультант плюс. [↑](#footnote-ref-7)
8. Савилов, М.Г.Основные причины и проблемы борьбы с налоговыми преступлениями в современных условиях / М.Г.Савилов // Наука и практика. – 2015. – № 1 (62). С. 78-81. [↑](#footnote-ref-8)
9. Толкачева О.П. Анализ исполнительской дисциплины по уплате налогов и сборов в системе факторов, влияющих на экономическую безопасность России // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. - 2012. - №56 С.152-155. [↑](#footnote-ref-9)
10. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 29.09.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.11.2019) // Доступ из СПС Консультант плюс. [↑](#footnote-ref-10)
11. # Баташева Ф. А., Баташева Э. А. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение // Молодой ученый. – 2015. – №23. – С. 474-479. – URL: https://moluch.ru/archive/103/23931/ (дата обращения: 04.11.2019).

    [↑](#footnote-ref-11)
12. Решение Сорочинского районного суда Оренбургской области от 18.06.2017 г. https://rospravosudie.com/court-sorochi№skij-rajo№№yj-sud-ore№burgskaya-oblast-s/act-105942896/ (Дата обращения: 03.11.2019). [↑](#footnote-ref-12)
13. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства Российской Федерации. 04.08.2014. № 31. [↑](#footnote-ref-13)
14. Савилов, М.Г. Основные причины и проблемы борьбы с налоговыми преступлениями в современных условиях / М.Г.Савилов // Наука и практика. – 2015. – № 1 (62). С. 78-81. [↑](#footnote-ref-14)
15. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ, с изменения и дополнениям от 16.10.2019 года // Собрании законодательства Российской Федерации от 17 июня 1996 г. № 25. Ст. 2954. [↑](#footnote-ref-15)
16. Мошкович А. А. Административная и налоговая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: соотношение и перспективы правового регулирования [Текст] // Право: современные тенденции: материалы VI Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, октябрь 2018 г.). - Краснодар: Новация, 2018. - С. 28-33. - URL https://moluch.ru/co№f/law/archive/311/14486/ (дата обращения: 04.11.2019). [↑](#footnote-ref-16)
17. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 12.11.2019) // «Российская газета», № 256, 31.12.2001. [↑](#footnote-ref-17)
18. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: учебник для бакалавриата/ В. Г. Пансков. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Издательство Юрайд, 2012. С. 11. [↑](#footnote-ref-18)
19. Топоров А.В. Налоговые органы как субъект налоговых правоотношений. Автореф. дис…. к.ю.н., Саратов, 2012. С. 10. [↑](#footnote-ref-19)
20. Панченко, В.Ю. Юридическое противодействие и юридическое содействие как парные правовые категории. № 3, – 2016 // http://lexrussica.ru/articles/2015/12/28/article\_102147.html (20.11.2019). [↑](#footnote-ref-20)
21. Саркисов В.Б., Григорян А.В., Саркисов Я.А.. Современный формы и способы противодействия налоговым правонарушениям Бюллетень науки и практики / №4 (5) – 2016, с. 398-402. [↑](#footnote-ref-21)
22. Платонова Л. В. Преступления в сфере налогообложения: криминологический аспект // Юрист. 1997. - № 5. С.44. [↑](#footnote-ref-22)
23. Опальский, А.П. Актуальные проблемы предупреждения налоговых правонарушений и преступлений. № 17, – 2014 // URL:http://pa№dia.ru/text/78/028/27563.php (дата обращения: 11.11.2019). [↑](#footnote-ref-23)
24. Игнатова Т. В., Пономарев А. И., Богатырев М. А. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации - М. : Финансы и статистика, 2016. С. 119. [↑](#footnote-ref-24)
25. Кочкаров А.А. Камеральная налоговая проверка - форма предупреждения налоговых правонарушений // Экономика. Налоги. Право. 2011. №3 С.167-172. [↑](#footnote-ref-25)
26. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.12.2016 «Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию» // Доступ из СПС Консультант плюс. [↑](#footnote-ref-26)
27. Жукова Е. И. Совершенствование форм и методов налогового администрирования в условиях изменения положений Налогового кодекса РФ и других нормативно-правовых актов. № 8, – 2013 [http://www.pa№dia.ru/text/77/229/27973.php] (дата обращения: 15.11.2019). [↑](#footnote-ref-27)
28. Томилов Д.А. Проблемы, связанные с ответственностью за правонарушения в налоговой сфере // научное сообщество студентов: междисциплинарные ИССЛЕДОВАНИЯ: сб. ст. по мат. XLII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 7(42). URL: https://sibac.i№fo/archive/meghdis/7(42).pdf (дата обращения: 05.12.2019). [↑](#footnote-ref-28)
29. Мошкович А. А. Административная и налоговая ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах: соотношение и перспективы правового регулирования [Текст] // Право: современные тенденции: материалы VI Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, октябрь 2018 г.). – Краснодар: Новация, 2018. – С. 28-33. – URL https://moluch.ru/co№f/law/archive/311/14486/ (дата обращения: 04.11.2019). [↑](#footnote-ref-29)
30. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.12.2016 «Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию»// Доступ из СПС Консультант плюс. [↑](#footnote-ref-30)
31. Ядрихинский С. А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов. Проблемы теории и практики. – М.: Норма, Инфра-М, 2015. С. 88. [↑](#footnote-ref-31)
32. Ответственность за неуплату налогов в 2019 году. № 4, – 2019 // URL: http://juresovet.ru/otvetstvennost-za-neuplatu-nalogov/ (дата обращения 12.12.2019). [↑](#footnote-ref-32)
33. Опальский, А.П. Актуальные проблемы предупреждения налоговых правонарушений и преступлений // URL:http://pandia.ru/text/78/028/27563.php (дата обращения: 11.11.2019). [↑](#footnote-ref-33)
34. Саркисов В.Б., Григорян А.В., Саркисов Я.А.. Современный формы и способы противодействия налоговым правонарушениям Бюллетень науки и практики / №4 (5) – 2016, С. 398-402. [↑](#footnote-ref-34)
35. Баташева Ф. А., Баташева Э. А. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение // Молодой ученый. – 2015. – №23. – С. 474-479. – URL: https://moluch.ru/archive/103/23931/ (дата обращения: 04.11.2019). [↑](#footnote-ref-35)
36. Шашкова А.В. Ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства. – М.: 2016. С. 80. [↑](#footnote-ref-36)
37. Дарофеева Н.А. Налоговое администрирование. – М.: 2014. С. 64-65. [↑](#footnote-ref-37)
38. Потапова А.А. Административное право. Конспект лекций. – М.: 2015. С. 95. [↑](#footnote-ref-38)
39. Приказ МВД РФ и Федеральной налоговой службы от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (в ред. от 12. 11. 2013 г.) Система ГАРАНТ: http://base.gara№t.ru/12169413/#ixzz4RxzKUkyV [↑](#footnote-ref-39)
40. Цвилий-Букланова А.А. Угрозы налоговой безопасности России в контексте современного развития государства // Вестник ОмГУ. Серия. Право. 2015. №1 С.41-48. [↑](#footnote-ref-40)
41. Шашкова А.В. Ответственность налогоплательщиков за нарушения налогового законодательства. – М.: 2016. С. 34-35. [↑](#footnote-ref-41)
42. Приказ МВД РФ и Федеральной налоговой службы от 30 июня 2009 г. № 495/ММ-7-2-347 «Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений» (в ред. от 12. 11. 2013 г.) Система ГАРАНТ: http://base.gara№t.ru/12169413/#ixzz4RxzKUkyV. [↑](#footnote-ref-42)
43. Игнатова Т. В., Пономарев А. И., Богатырев М. А. Налоги и налоговое администрирование в Российской Федерации - М. : Финансы и статистика, 2016. С. 5. [↑](#footnote-ref-43)