

**МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Алтайский государственный университет»**

Юридический факультет

Кафедра Конституционного и Международного права

Т Е М А

**Ответственность за совершение налоговых правонарушений
(Выпускная квалификационная работа)**

Выполнил студент
5 курса, 333-з группы,
заочного отделения
Гриценко Вадим Владиславович

Научный руководитель
кандидат юридических наук, доцент
Игнатовская Ирина Ивановна

Допустить к защите
Зав. кафедрой,
кандидат юридических наук,
доцент Игнатовская Ирина Ивановна
«__» _____ 20__ г.

Выпускная квалификационная
работа защищена
Оценка _____
Председатель ГАК
«__» _____ 20__ г.

Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Понятие и место ответственности за совершение налогового правонарушения.....	6
1.1. Понятие и признаки юридической ответственности за нарушение налогового законодательства.....	6
1.2. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства.....	11
1.3. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства.....	16
1.4. Налоговая ответственность за совершение налоговых правонарушений.....	26
Глава 2. Характеристика налогового правонарушения как основания ответственности за нарушение налогового законодательства.....	37
2.1. Причины возникновения налоговых правонарушений.....	37
2.2. Понятие и состав налогового правонарушения.....	42
Глава 3. Проблемы привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и пути совершенствования налогового законодательства.....	53
Заключение.....	70
Список использованных источников и литературы.....	73

Введение

Актуальность темы исследования заключается в особой роли налогов в обществе и государстве. Налоги являются одним из необходимых условий нормального функционирования и существования государства. «Право государства требовать налоги и обязанность подданного платить их, тесно связаны друг с другом, вытекают одинаково из самого факта существования государства, из факта соединения граждан в государственный союз для достижения общих целей»¹. Статья 57 Конституции Российской Федерации гласит: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют»².

Налоги являются одним из важнейших инструментов государства, гарантирующим нормальное существование социума и нарушение налогового законодательства явно влечет нарушение не только интересов государства, но и других лиц, всего общества в целом, негативно влияет на общественное сознание, в конечном итоге ставит под угрозу и становление в России социального, правового государства. Поэтому нарушение в налоговой сфере неизбежно вызывает ответную реакцию государства, в первую очередь в виде применения мер юридической ответственности. От налаженной и проработанной системы юридической ответственности и системы правовых норм во многом зависит эффективность применения соответствующих норм на практике.

В данный момент, юридическая ответственность за нарушения налогового законодательства действует недостаточно эффективно, что можно объяснить слабой теоретической разработкой проблем данного института в

¹ Янжул, И.И. «Основные начала финансовой науки» / Янжул И.И. - М. 2002г. -241 с.

² "Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // "Собрание законодательства РФ", 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

отдельных правовых науках (особенно в финансовом и налоговом праве), отсутствием, в отдельных случаях, соответствующих правовых норм, которые однозначно определили бы ответственность и правонарушение применительно к данным наукам, правовой безграмотностью органов финансового и налогового контроля.

В настоящее время нормы налогового, административного и уголовного права о налоговых нарушениях являются рассогласованными, на практике складываются ситуации, когда налогоплательщик не привлекается к налоговой ответственности, однако должностные лица (в случае налоговых неплательщиков) привлекается к уголовной ответственности при отсутствии формальных налоговых оснований.

В связи с этим как никогда актуальными становятся проблемы выработки научно обоснованной концепции ответственности в налоговом праве, ее закрепления в законодательстве и реализации в правоприменительной деятельности, обеспечения неотвратимости наказания за налоговые правонарушения.

Основной целью данной работы является комплексный анализ юридической ответственности за нарушения налогового законодательства, выделение общих признаков нарушений налогового законодательства, классификация их видов, анализ понятий на основе научной литературы разных авторов. Достижение этой цели предполагается посредством решения таких задач, как определение понятия, признаков, природы и видов ответственности за нарушение налогового законодательства, изучение причин нарушения налогового законодательства, определение понятия и структуры налогового правонарушения, анализ судебной практики, разработка профилактических мер, и мер по совершенствованию налогового законодательства. Изучение данных вопросов позволит лучше понять природу ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, ее специфику, особенности применения.

Объектом исследования являются общественные отношения в сфере правового регулирования юридической ответственности за нарушения налогового законодательства.

Предмет исследования составляют правовые нормы, предусматривающие ответственность за нарушения налогового законодательства в налоговом, административном и уголовном праве, научные концепции и положения, содержащиеся в научной литературе, судебная практика.

Методологическую основу исследования составил системный подход, методы функциональных систем, формально-юридический, сравнительно-правовой анализ нормативных правовых актов различной юридической силы, судебной практики, метод синтеза и другие методы научного познания.

Теоретической основой исследования послужили работы таких авторов как: Демин А.В., Долгова А.И., Крохина Ю.А., Кудрявцев В.Н., Кучеров И.И., Малиновская В.М., Панов А.Б., Пепеляев С.Г., Соловьев И.Н., Трегубова Е.В., и др.

Структура работы определяется целью и задачами исследования.

Настоящая работа состоит из введения, трех глав, заключения и списка использованных источников и литературы.

Глава 1. Понятие и место ответственности за совершение налогового правонарушения

1.1. Понятие и признаки юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений

От полного и тщательного исследования юридической ответственности, как в теоретическом, так и правоприменительном аспекте, зависит дальнейшее совершенствование и развитие как отечественных теоретических концепций, так и законодательства Российской Федерации, в частности в сфере налогообложения. Стоит согласиться с точкой зрения профессора Курдюка М.П., согласно которой «никакое определение не может содержать в себе все признаки юридической ответственности, поскольку оно будет слишком громоздким, терминологически перегруженным»³.

Ответственность, наступающая за совершение нарушения налогового законодательства, представляет собой, прежде всего, юридическую правовую ответственность. В связи этим она обладает всеми теми чертами, которые присущи для общего понятия юридической ответственности. Отталкиваясь от определения, которое дано О.Э. Лейстом, в теории государства и права к обязательным признакам юридической ответственности относят следующие:

- 1) форма реализации ответственности - это, строго определенная установленная законом процессуальная форма;
- 2) уровень закрепления ответственности - правовая норма;
- 3) основание возникновения ответственности - факт совершения правонарушения;
- 4) осуществление ответственности в виде государственного принуждения⁴.

³ Курдюк, П.М. Развитие научных подходов и концепций о сущности юридической ответственности в контексте трансформации российской правовой системы // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. - 2012. - № 3 (22). - 45с.

⁴ Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Теория права // Под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. - 592 с.;

Отдельные исследователи выделяли еще и такой признак юридической ответственности, как «четко очерченный объем»⁵. Указанные признаки юридической ответственности являются обязательными: отсутствие хотя бы одного из них свидетельствует об отсутствии юридической ответственности.

Главными основаниями классификации юридической ответственности могут быть следующие:

- 1) по отраслям права;
- 2) по органам, реализующим данный вид ответственности;
- 3) по субъектам;
- 4) по видам санкций;
- 5) по функциям, выполняемым ответственностью⁶.

«Классификация ответственности по сфере ее действия на частноправовые и публично-правовые виды ответственности является одной из основных. Традиционно все правоотношения делят на частноправовые, в них субъекты являются равными, а также публичные, в них с одной стороны участвует государство в качестве властного института, в данном случае равенство сторон отсутствует.

Разной соответственно будет и юридическая ответственность, возникающая при регулировании публичных или же частноправовых правоотношений»⁷.

При осуществлении классификации юридической ответственности по сферам действия, налоговую ответственность относят к публично-правовой.

Так, во многих исследованиях разделение юридической ответственности на виды основано на ее функциях. Выделяют две основные функции⁸: правовостанавливающая и штрафная (карательная).

⁵ Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Первалова. 2-е изд., изм. и доп. - М.: НОРМА, 2000. - 435 с.

⁶ Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. -592 с.;

⁷ Журавлева, О.О. К вопросу о правовой природе финансовой ответственности / Журавлева, О.О. - Юрист. - 2013. - № 12. -5 с.

Правовосстанавливающая, представляет из себя невынужденное исполнение ответственности правонарушителем, при которой государство вмешивается только при конфликте между участниками правоотношений.

Штрафная или карательная, где принуждение проявляется в двух аспектах:

- Ограничиваются права личности, которая привлекается к ответственности (лишение права занимать определенные должности);

- Накладываются дополнительные обязанности отягчающего характера.

Например, штраф.

Используя тезис Полениной С.В. «о необходимости различать пограничные и функциональные комплексные (межотраслевые) институты»⁹, можно сделать вывод, что при определенной подвижной предметно-регулятивной связи между нормами частных отраслей и налогового права на предмет одной отрасли права выносятся элементы метода правового регулирования другой отрасли права.

Отсюда можно сделать следующий вывод: в налоговом праве закреплена не только карательная форма ответственности, но и восстановительная форма охраны, поэтому следует выделить две основные функции юридической ответственности за налоговые правонарушения, а именно штрафную и восстанавливающую.

Разделить виды юридической ответственности можно по кодифицированному признаку, а именно по наличию норм, устанавливающих ответственность за налоговые правонарушения в трех ключевых кодексах, в частности Кодекс об административных правонарушениях РФ, Налоговый кодекс РФ и Уголовный кодекс РФ.

⁸ Иоффе, О.С. Вина и ответственность по советскому праву / Иоффе, О.С. - Советское государство и право. - 1972. - № 9.

⁹ Поленина, С.В. Социалистическое право как система // Социалистическое право и научно - техническая революция / Поленина, С.В. - М., 1979. - 88 с.

Тем самым в первом приближении можно выделить следующие виды юридической ответственности, характерной для налогового законодательства: административную, уголовную (штрафные или карательные функции) и налоговую ответственность (правовосстановительную). Стоит отметить, что по мнению большинства экспертов, налоговая ответственность по своей природе является разновидностью административной¹⁰.

В этом случае систему юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах можно представить как комплекс состоящий из административной, уголовной и налоговой ответственности, у которого взаимодействие и взаимоотношения принимают характер взаимодействия на достижение фокусированного полезного результата¹¹.

Ответственность в юридическом ее значении может рассматриваться как государственное принуждение к исполнению требований права, правоотношение, каждая из сторон которого обязана отвечать за свои поступки перед другой стороной, государством и обществом¹².

Юридическая ответственность за нарушение налогового законодательства – это комплекс принудительных мер воздействия карательного характера, применяемых к нарушителям в качестве наказания в установленных законодательством случаях и порядке¹³.

Предусматривая меры юридической ответственности, законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права. «...Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, законодатель также должен исходить из того, что ограничение прав и свобод

¹⁰ Пепеляев, С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1;

¹¹ Калинина, Л. А. Некоторые современные проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8.- 47с.

¹² Назаров, В.Л. Ответственность юридическая // Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; ред. кол.: М.М. Богуславский [и др.]. 2-е изд., доп. М.: Сов. энциклопедия, 1987. -296 с.

¹³ Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. -394с.

возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции РФ (ч. 3 ст. 55)»¹⁴.

Принципами юридической ответственности за нарушения налогового законодательства являются следующие:

1. Принцип дифференциации ответственности. Характер нарушения и степень его общественной опасности должны учитываться при установлении санкции.

2. Принцип соразмерности. Мера ответственности за налоговое правонарушение должна быть соразмерна форме и размеру причиненного вреда. Величина ущерба, причиненного общественным отношениям, влияет на размер и характер налоговой санкции. В связи с этим, например, штраф за налоговое правонарушение, приводящее к недоимке, ставится в зависимость от размера образовавшейся недоимки.

3. Принцип определенности. Привлечение к налоговой ответственности допускается только за те деяния, которые законодательством отнесены к числу налоговых правонарушений.

4. Принцип однократности. Никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

5. Принцип индивидуализации. Меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих наказание.

6. Принцип обоснованности. Санкции за налоговые правонарушения могут преследовать цель наказания виновного, восстановления нарушенного правоотношения и предупреждения (превенции) подобных нарушений в будущем. Если применение санкций преследует иные цели, например,

¹⁴ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ, 1999, № 30, ст. 3988; Российская газета, 1999, № 150; Вестник Конституционного Суда РФ, 1999, № 5.

пополнение казны, финансирование определенных расходов государства, то это нарушает требование обоснованности.

7. Принцип нерепрессивности. Меры налоговой ответственности не должны подавлять экономическую активность субъектов, а должны служить для координации различных общественных интересов¹⁵.

Естественно, что, защищая одно общественное благо (интересы государственного бюджета), неизбежно причиняется ущерб другому, частному, благу (праву частной собственности и свободе предпринимательской деятельности). Однако такой ущерб должен быть соразмерен защищаемому благу. Санкции не могут быть чрезмерными, многократно превышать размер налогового обязательства и лишать предпринимателя имущества, ставя под угрозу его дальнейшую деятельность.

1.2. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства

Нарушение налогового законодательства может содержать признаки уголовного преступления, за совершение которого, к лицу могут быть применены меры уголовной ответственности.

Уголовная ответственность – это одна из видов юридической ответственности, основным содержанием которого выступают меры, применяемые государственными органами к лицу в связи с совершением им преступления¹⁶.

Уголовная ответственность является формой негативной реакции общества на противоправное поведение и заключается в применении к лицу, совершившему преступление, физических, имущественных и

¹⁵ Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М. 2006. С.399 - 404.

¹⁶ Уголовная ответственность // Большой юридический словарь. 3-е изд., доп. и перераб. / Под ред. проф. А. Я. Сухарева. -М., 2007.

моральных лишений, призванных предотвратить совершение новых преступлений¹⁷.

Налоговые преступления, согласно определению А.Г. Кота, это общественно опасные умышленные деяния запрещенные уголовным законом, которые совершаются специальным субъектом – налогоплательщиком и посягают на установленный порядок налогообложения¹⁸.

Характеризуя категорию «налоговые преступления», И.Н. Соловьев отмечает, что ими могут быть признаны преступления в сфере налогообложения физических и юридических лиц¹⁹.

А.П. Кузнецов указывает, что «налоговые преступления – это совокупность предусмотренных уголовным законом правонарушений, совершенных в налоговой сфере»²⁰.

Все налоговые преступления М.Г. Пурас обозначает как «преступления против отношений по реализации налогового права»²¹.

Анализ различных подходов к понятию налоговых преступлений позволяет сделать вывод, что под налоговыми преступлениями понимаются общественно опасные деяния в форме действия или бездействия, посягающие на общественные отношения по формированию государственных бюджетов различных уровней и связанные с неуплатой налогов и (или) сборов, за которые в Уголовном кодексе РФ установлена ответственность.

¹⁷ Уголовное право Российской Федерации. Общая часть / Под ред. А. С. Михлина. М., 2004. -66 с.

¹⁸ Кот, А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12/00/14 / Кот Андрей Генрихович -М.: 1995. 19с.

¹⁹ Соловьев, И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов / Соловьев, И.Н - М.: Главбух, 2000. -48 с.

²⁰ Кузнецов, А.П. Криминологическая и уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений - Следователь. 2000. № 4. -26 с.

²¹ Пурас, М. Г. Объект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Право и политика. 2010. № 6. С. 1164.

При этом подвергнуть человека уголовному преследованию можно лишь в том случае, если состав деяния прописан в Уголовном кодексе и доказан вступившим в законную силу приговором суда.

В качестве основания для наступления уголовной ответственности выступает совершение деяния, предусмотренного соответствующей статьей Уголовного кодекса РФ (далее по тексту УК РФ).

Законодатель предусматривает в УК РФ²² необходимые условия наступления уголовной ответственности, к ним относятся следующие:

1. Деяние должно быть уголовно - наказуемо, то есть Уголовным кодексом РФ должна быть предусмотрена санкция за соответствующее преступление.

2. Наличие необходимой степени общественной опасности действий или бездействий и наступление общественно опасных последствий.

3. Наличие признака вины. Для привлечения к ответственности необходимо установление вины лица в совершении общественно опасных действий (бездействий) и наступлении общественно опасных последствий.

Достаточным основанием для наступления уголовной ответственности является наличие состава преступления в совершенном общественно опасном деянии.

Также законодатель указывает, на обязательные признаки субъекта преступления для возможности привлечения его к уголовной ответственности. Так в соответствии со ст. 19, 20 УК РФ уголовной ответственности подлежит только вменяемое физическое лицо, достигшее ко времени совершения преступления шестнадцатилетнего возраста.

По общему правилу, субъектом налогового преступления выступает лицо, обязанное платить установленные налоги и сборы в соответствии с налоговым законодательством РФ.

²² "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 19.02.2018)// "Собрание законодательства РФ", 17.06.1996, N 25, ст. 2954.

Раскрывая сущность налоговых преступлений, необходимо указать статьи Уголовного кодекса РФ, регламентирующие их, и характерные им признаки с целью разграничения смежных составов налоговых преступлений.

Некоторые из авторов, раскрывая составы налоговых преступлений, относят к ним ст. ст. 198-199.2 УК РФ²³. Общественная опасность обозначенных преступлений состоит, прежде всего, в дефиците бюджетов различных уровней, который образуется в результате невыполнения обязанностей платить законно установленные платежи в государственную казну. В дальнейшем невыполнение этой обязанности приводит к иным негативным общесоциальным и правовым последствиям. Так, в результате непоступления денежных средств в бюджетную систему, государством могут не выполняться социальные гарантии населению, преступные средства попадают в теневой сектор экономики и направляются на совершение новых преступлений.

Для налогоплательщиков - физических лиц, прежде всего индивидуальных предпринимателей, чётко закреплён принцип однократности ответственности за налоговые правонарушения. В частности установлено, что привлечение налогоплательщика - физического лица к уголовной ответственности влечет за собой отмену решения о привлечении к налоговой ответственности, т.е. наступление уголовной ответственности исключает привлечение лица к налоговой ответственности.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 28.07.2008 N А33 14747/07 - Ф02-2805/08²⁴ рассмотрена ситуация, в которой согласно вступившему в законную силу приговору суда индивидуальный предприниматель признан виновным в совершении преступления,

²³ Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России /Волженкин, Б.В. - СПб.: Юридический центр Пресс. 2007. -678 с;

²⁴ Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 28.07.2008 N А33 14747/07 - Ф02-2805/08// Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, и ему назначено наказание в виде 6 месяцев лишения свободы, условно. Данным приговором предприниматель осужден за уклонение от уплаты налогов путем непредставления налоговых деклараций, в том числе декларации, за непредставление которой предприниматель привлечен к налоговой ответственности на основании решения по п. 2 ст. 119 НК РФ. Суд пришел к выводу, что предприниматель не может быть вторично привлечен к ответственности, предусмотренной в ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговый орган по месту учета. Также судебная практика указывает на то, что физические лица не освобождаются от налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения в случае освобождения их от уголовной ответственности по реабилитирующим основаниям (например, Постановление ФАС Северо-Кавказского округа от 09.02.2009 по делу N А63-449/2005-С4-22).

Законодательно закреплено, что лицо, впервые совершившее преступление, связанное с уклонением от уплаты налогов, освобождается от уголовной ответственности в случае, если оно полностью возместило ущерб, причиненный бюджету. Особо отметим, что условием освобождения от уголовной ответственности является уплата не только недоимки, но соответствующих сумм пени и штрафов, начисленных в соответствии с НК РФ. Данное положение активно применяется в судебной практике:

Решение по делу 1-74/2018 (09.04.2018, Ленинский районный суд г. Иваново (Ивановская область))²⁵: уголовное дело в отношении лица, обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ч.1 ст.198 УК РФ, прекратить на основании ч.1 ст.76.1 УК РФ и ч.1 ст.28.1 УПК РФ, освободив его от уголовной ответственности за совершение указанного

²⁵ Решение по делу 1-74/2018 (09.04.2018, Ленинский районный суд г. Иваново (Ивановская область)) // [Электронный ресурс].- Режим доступа: URL: <https://rospravosudie.com/law> (Дата обращения: 27.05.2018)

преступления. В данном случае, принято решение об освобождении лица от уголовной ответственности по следующим основаниям:

- Указанное лицо впервые совершил преступление, предусмотренное ч.1 ст.198 УК РФ.

- В ходе предварительного следствия, до поступления уголовного дела в суд, причиненный бюджетной системе Российской Федерации ущерб был им возмещен в полном объеме путем уплаты налога, от которого уклонился, пеней и штрафа с учетом представленного ИФНС по г. Иваново расчета.

Важным является и то, что в случае уклонения от уплаты налогов с организации возможность уплатить необходимые суммы в бюджет законодательно предоставлена не только самой организации, но и должностному лицу, совершившему преступление.

Виды наказаний за совершение преступлений закреплены в статье 44 Уголовного кодекса Российской Федерации.

Видами уголовных наказаний, как мерой ответственности за налоговые преступления, которые могут быть применены к лицу их совершившему, являются: штраф, принудительные работы, обязательные работы, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, арест, лишение свободы.

Привлечение к уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, влечет помимо всего прочего еще и судимость, таким образом, законодатель подчеркивает исключительную важность охраняемых уголовным кодексом общественных отношений.

1.3. Административная ответственность за нарушение налогового законодательства

Отдельным видом юридической ответственности за нарушение налогового законодательства является административная ответственность.

Административная ответственность - это государственно-властное воздействие на физических и юридических лиц за совершение правонарушения, предусмотренного кодексом об административных правонарушениях России²⁶.

А. П. Алехин определяет административную ответственность как вид юридической ответственности, которая выражается в применении уполномоченным органом или должностным лицом административного наказания к лицу, совершившему правонарушение²⁷.

Д. Н. Бахрах, отмечая двойственную природу административного права, пишет, что административная ответственность – это особый вид юридической ответственности, которому присущи все признаки последней (она наступает при наличии вины, на основе норм права, за правонарушение, конкретизируется юрисдикционными актами компетентных органов, связана с государственным принуждением). В то же время она является частью административного принуждения и обладает всеми его качествами (осуществляется субъектами функциональной власти в рамках внеслужебного подчинения и др.)²⁸.

Административная ответственность, являясь разновидностью юридической ответственности, обладает всеми признаками последней:

1. Устанавливается государством – ни один другой субъект (например, партии, иные общественные объединения и т. д.) юридическую ответственность устанавливать не может;
2. Осуществляется государством в лице государственных органов в строго определенных процессуальных формах;
3. Основанием для применения юридической ответственности является совершение правонарушения;

²⁶ Мелехин, А.В. Административное право Российской Федерации: Курс лекций / Мелехин, А.В.— М., 2009.

²⁷ Алехин А. П. Административное право Российской Федерации: учебник. / Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. – М.: ИКД «Зерцало-М». 2003. -244 с.

²⁸ Бахрах, Д. Н. Административное право России: учебник для вузов // Бахрах, Д. Н. - М.: Норма, 2002. 143с.

4. Выражается в определенных негативных последствиях для правонарушителя – юридическая ответственность всегда связана с определенными лишениями и ограничениями для правонарушителя, которые могут носить личный (выговор, увольнение, лишение родительских прав и т.п.), организационный (запрет заниматься определенной деятельностью и т.п.) или имущественный характер (штраф, конфискация имущества);

5. Вид и мера государственного принуждения устанавливаются исходя из санкции юридической нормы.

Помимо тех признаков, которыми административная ответственность обладает в качестве вида юридической ответственности, ей присущи собственные специфические признаки, отличающие ее от других видов юридической ответственности.

Административная ответственность является правовой ответственностью. Согласно ст. 1.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях²⁹, законодательство об административных правонарушениях состоит и настоящего кодекса и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях. Однако на практике административная ответственность устанавливается как законами, так и подзаконными актами.

Таким образом, нормативно-правовую основу законодательства об административных правонарушениях составляет целый комплекс норм, складывающихся в самостоятельный институт административного права.

Для административной ответственности свойственна не только множественность правовых актов, но и большое количество государственных органов, наделенных правом применять данную ответственность.

²⁹ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Российская газета. - 2001. - № 256; Парламентская газета. -2002. -№ 2-5; Собрание законодательства РФ. -2002. -№ 1 (ч. 1). -Ст. 1.

Фактическим основанием административной ответственности является совершение административного правонарушения, юридическим – наличие соответствующей нормы в законодательстве, устанавливающей административную ответственность за данное правонарушение, процессуальным – наличие правоприменительного акта, составленного компетентным субъектом.

Законом предусмотрена возможность привлечения к административной ответственности как физических, так и юридических лиц.

Привлечение к административной ответственности производится в особом процессуальном порядке, который отличается большей простотой, и позволяет рассмотреть дело в более короткие сроки с наименьшими затратами (в отличие, например, от уголовного производства).

Административная ответственность за правонарушения в различных областях законодательства имеет свои особенности и отличия. Сфера налогового законодательства не является исключением. При этом необходимо различать такие понятия как нарушение законодательства о налогах и сборах и налоговое правонарушение.

Первое имеет место в тех случаях, когда нарушены нормы, закрепленные в главе 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях, второе – в случае нарушения норм раздела VI Налогового кодекса РФ. Данный вывод следует из статьи 10 Налогового кодекса РФ, в которой сказано, что «порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном главами 14, 15 Налогового кодекса РФ. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения, ведется в

порядке, установленном законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях»³⁰.

Административная ответственность за правонарушения в различных областях законодательства имеет свои отличительные особенности. Можно выделить следующие признаки административной ответственности за нарушение налогового законодательства:

1. Законодательную базу представляют нормативно - правовые акты: Кодекс РФ об административных правонарушениях и законы субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях.

2. Фактическим основанием служит совершение административного правонарушения, предусмотренного Кодексом РФ об административном правонарушении.

Понятие административного правонарушения содержится в п. 1 ст. 2.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность³¹.

Данное определение позволяет сделать вывод о том, что наиболее существенными юридическими признаками административного правонарушения в сфере налогового законодательства являются: противоправность деяния, общественная вредность, виновность, наказуемость, а также признак субъекта правонарушения. При этом каждый из этих признаков имеет специфику, свойственную только административному правонарушению. Рассмотрим данные признаки подробнее.

³⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. -1998. -№ 148-149; Собрание законодательства РФ. -1998. - № 31. -Ст. 3824.

³¹ См.: ст. 2.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Административное правонарушение в области налогового законодательства является деянием, которое может быть совершено в форме действия или бездействия. Такое деяние всегда должно быть противоправным, что означает, что оно всегда нарушает нормы законодательства о налогах и сборах.

Применительно к административному правонарушению в области налогового законодательства противоправность означает, что деяние нарушает нормы Кодекса РФ об административных правонарушениях и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях (ст. 1.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях).

Административные правонарушения противоречат требованиям административно-правовых норм³².

Основным объективным признаком, характеризующим материальное содержание всякого правонарушения, является общественная вредность. Совершение административного правонарушения в области налогового законодательства приводит к ущемлению публичных (общественных) интересов, так как посягает на конституционно установленную публично-правовую обязанность по уплате законно установленных налогов и сборов. А значит, общественная вредность правонарушения состоит в том, что оно причиняет вред общественным отношениям, ценностям общества и государства и, тем самым, создает угрозу публичному правопорядку в целом. Данный признак в дефинициях законодателем прямо не называется, однако упоминается в иных статьях кодексов. Так, о вредных последствиях правонарушения говорится в ст. 2.2 Кодекса РФ об административных правонарушениях. Таким образом, отношение лица к вредным последствиям

³² Якуба, О.М. Административная ответственность / Якуба, О.М – М.: Юридическая литература, 1972. -36 с.

противоправного деяния - неотъемлемая часть субъективной стороны состава административного правонарушения.

Любое правонарушение наносит вред общественным отношениям. В области налогового законодательства это может выражаться в неполучении или недополучении государственной казной денежных средств, подрыву нормального порядка функционирования государственных органов.

Необходимо отметить, что степень общественной вредности (опасности) деяния может быть разной. Данный признак чаще всего используется для отграничения административных правонарушений от уголовных преступлений, так как последние, как известно, обладают значительно большей степенью общественной опасности. Однако стоит не забывать о том, что сказанное справедливо только в отношении деяний, совершаемых физическими лицами.

Ещё одним неотъемлемым признаком административного правонарушения является виновность. Данный признак очень важен, так как если совершено деяние, являющееся противоправным и общественно вредным, без наличия такого признака как вина, данное деяние не будет считаться административным правонарушением и за его совершение не может наступить административная ответственность.

Согласно ст. 1.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях, лицо подлежит административной ответственности только за те административные правонарушения, в отношении которых установлена его вина. Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, считается невиновным, пока его вина не будет доказана в порядке, предусмотренном Кодексом РФ об административных правонарушениях, и установлена вступившим в законную силу постановлением судьи, органа, должностного лица, рассмотревших дело. Лицо, привлекаемое к административной ответственности, не обязано доказывать свою невиновность.

Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к административной ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Следующим признаком административного правонарушения является наказуемость. Важность данного признака подчеркивается многими исследователями и не только в сфере налогового законодательства³³. Наказуемость заключается в применении наказания, установленного в главе 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях за совершение противоправного общественно опасного виновного деяния.

Последний признак характеризует субъектов правонарушения. Административное правонарушение в сфере налогового законодательства может быть совершено физическими лицами и организациями.

Таким образом, для признания деяния административным правонарушением в сфере налогового законодательства необходимо наличие соответствующей нормы в законодательстве, запрещающей данное деяние, деяние должно причинять определенный вред общественным отношениям в области налогового законодательства, деяние должно быть совершено виновно, и за данное деяние в законодательстве должно быть установлено наказание.

3. Субъектами административной ответственности за нарушение налогового законодательства являются должностные лица.

В свою очередь субъектом нарушений административного законодательства о налогах и сборах составляют должностные лица, как государственных органов, так и предприятий, учреждений, организаций, включая должностных лиц кредитных, в том числе банковских организаций.

Административная ответственность за налоговые правонарушения, совершенные должностными лицами, закреплены в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

³³ Матузов, Н.И. Теория государства и права / Матузов, Н.И., Малько А.В. – М., 2001. – С. 432-435

Здесь, необходимо иметь в виду, что по общему правилу, если должностное лицо совершило правонарушение в ходе реализации полномочий административной власти, то оно подлежит ответственности по Кодексу РФ об административных правонарушениях.

4. Ответственность состоит в применении к правонарушителю санкций в виде штрафов, размер которых закреплен в санкциях соответствующей статьи Кодекса РФ об административных правонарушениях. В случае совершения правонарушения, предусмотренного Кодексом РФ об административных правонарушениях, к правонарушителю применяется административное наказание в виде взыскания административного штрафа.

Административный штраф – является наказанием, выраженным в денежной форме, выражается в рублях³⁴.

5. Процедура применения данного вида ответственности закреплена в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

Ст. 10 Налогового кодекса РФ ставит выбор того или иного вида производства в зависимости от основания правонарушения. Таким образом, если совершено налоговое правонарушение, то производство осуществляется по правилам, предусмотренным главами 14, 15 Налогового кодекса РФ. В случае же совершения административного правонарушения, производство ведется в порядке, установленном законодательством РФ об административных правонарушениях.

6. Возможность применения, наряду с административной ответственностью за нарушение налогового законодательства, уголовной и дисциплинарной ответственности.

Отличие административной ответственности в области налогов и сборов от уголовной состоит в большей степени общественной опасности противоправного деяния последней: уголовная ответственность наступает за совершение правонарушения в крупном или особо крупном размере. Помимо

³⁴ См.: ст. 3.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

уголовной ответственности, также возможно применение и дисциплинарной. Согласно ст. 108 Налогового кодекса РФ, привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает от ответственности ее должностных лиц. Должностное лицо может быть привлечено к дисциплинарной ответственности. Не исключена также и возможность привлечения должностного лица к дисциплинарной и уголовной ответственности одновременно.

Привлечение лица к административной ответственности не влечет судимости.

Говоря об ответственности за нарушение налогового законодательства административная ответственность, так же как и налоговая ответственность, предусмотрена Налоговым кодексом РФ, заключается в обязанности лица, нарушившим законодательство в части налогов и сборов нести бремя неблагоприятных последствий. Также как и налоговая ответственность, административная предполагает санкции в виде денежных взысканий. При этом, административная ответственность предполагает возможность наличия смягчающих и отягчающих обстоятельств.

Итак, подытожив выше изложенное, следует еще раз подчеркнуть, что административная ответственность за нарушение налогового законодательства, являясь разновидностью юридической ответственности, обладает всеми признаками последней, но и имеет ряд отличительных особенностей.

1.4. Налоговая ответственность за совершение налоговых правонарушений

За совершение налогового правонарушения нарушитель может быть привлечен к ответственности, установленной Налоговым кодексом РФ. В научной литературе данный вид ответственности называется налоговой ответственностью³⁵.

Законодатель не определил правовую природу ответственности за налоговые правонарушения, однако из анализа положений ст. 10 Налогового кодекса РФ следует, что ответственность за налоговые правонарушения отличается от административной и уголовной ответственности, установленной за иные нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений и преступлений.

Возникновение налоговой ответственности связано с фактом совершения налогового правонарушения конкретным лицом. В этот момент между ним и государством в лице налоговых органов возникают налоговое правоотношение и налоговая ответственность. Последняя, с момента совершения налогового правонарушения существует в виде обязанности правонарушителя отчитаться перед государством в содеянном и подвергнуться мерам принуждения налогово-правового характера, иными словами, претерпеть действие налоговой санкции.³⁶

Говоря о признаках налоговой ответственности, А. В. Макарова и Т. В. Архипенко³⁷ указывают следующее:

1. Материальные – характеризуют налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правонарушения. К ним относятся

³⁵ Малиновская, В.М. Ответственность за налоговые правонарушения: научно-практический комментарий к главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации // Реформы и право - 2014. - № 4. -34с.

³⁶ Казаков, В.В. О понятии ответственности в налоговом праве / В.В. Казаков - Финансовое право.-2009.- №7-4 с.

³⁷ Архипенко Т.В., Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право./ Архипенко Т.В., Макаров А.В. - 2005. № 6. С. 20–22.

установление состава налоговых правонарушений и определение санкций за их совершение.

2. Процессуальные – определяют механизм реализации налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении. Налоговая ответственность реализуется в особой процессуальной форме налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами.

3. Функциональные – отражают цели применения налоговой ответственности, основными из которых являются восстановление нарушенных имущественных интересов государства, наказание виновного, а также предотвращение совершения правонарушений в налоговой сфере.

Законодатель также дает определение ответственности через перечисление его основных признаков, так, налоговым правонарушением в соответствии со ст. 106 НК РФ признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Такими признаками указываются:

- деяние (действие или бездействие) физического или юридического лица;
- противоправность;
- виновность;
- наказуемость.

Редакция определения налогового правонарушения, выведенная КС РФ³⁸ из Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»³⁹, несколько иная: предусмотренное законом

³⁸ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета, 1996, № 247; Собрание законодательства РФ, 1997, № 1, ст. 197; Вестник Конституционного Суда РФ, 1996, № 5.

³⁹ Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11. Ст. 527; № 34. Ст. 1976; 1993. № 4. Ст. 118; № 23. Ст. 824.

противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности. Но это лишь формальное различие с современным определением НК РФ. Определения по перечисленным свойствам правонарушения весьма схожи.

При рассмотрении обстоятельств совершения правонарушения налоговый орган обязан указать как обстоятельства его совершения, так и в чем оно состоит, какую норму НК РФ нарушает.

Говоря о налоговой ответственности, стоит отметить, что мерой воздействия на нарушителя будет являться налоговая санкция. Налоговая санкция представляет собой установление законодательством о налогах и сборах мер государственного принуждения в виде денежного взыскания, применяемого в отношении лица, совершившего налоговое правонарушение.

Налоговая санкция отражена в законодательстве только в виде денежного взыскания (штрафа), которое имеет дифференцированный характер, поскольку определяется характером совершаемых правонарушений. Законодатель устанавливает налоговые санкции в виде штрафов как в твердой денежной сумме, так и в процентном соотношении к определенной расчетной сумме.

Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения содержатся в ст. 108 НК РФ:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Основания привлечения к ответственности предусмотрены в ст. 116–129.4 НК РФ.

Порядок привлечения к налоговой ответственности предусмотрен только нормами НК РФ.

2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

При этом не имеет значения, в каком качестве лицо было первоначально привлечено к налоговой ответственности (например, в качестве налогоплательщика или в качестве налогового агента). В любом случае повторное привлечение к ответственности будет противоречить ст. 108 НК РФ.

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

4. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации. Для целей налогообложения под «должностными лицами» понимаются руководители и иные лица, осуществляющие управленческие функции в любых организациях.

Согласно российскому уголовному закону организации не признаются субъектами преступления, и их привлечение к уголовной ответственности невозможно. Если же налоговое правонарушение совершено организацией, но по вине ее руководителя, то вполне возможно сочетание и уголовной (ст. 199 УК РФ) или административной ответственности руководителя, и налоговой ответственности организации.

Определение вида юридической ответственности руководителя будет зависеть от того, состав какого правонарушения содержится в его противоправном деянии. Поэтому руководитель будет привлечен к уголовной ответственности, если в его деянии есть признаки состава преступления, предусмотренного нормами УК РФ, или к административной ответственности, если его деяния образуют состав административного правонарушения, предусмотренного КоАП РФ.

Если нарушение налогового законодательства, совершенное физическим лицом, содержит признаки составов преступлений предусмотренных в ст. 198, 199–199.2 УК РФ, то применяются соответствующие положения уголовного закона и лицо привлекается к уголовной ответственности. Таким образом, конкуренция уголовной и налоговой ответственности физических лиц решается в пользу уголовной ответственности.

6. Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (сбора) и пени.

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его вина не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в его пользу.

Обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения, перечислены в ст. 109 НК РФ. Наличие хотя бы одного из этих обстоятельств исключает саму возможность привлечения к ответственности за налоговое правонарушение. Но наличие обстоятельств, указанных в ст. 109 НК РФ, не всегда освобождает от других видов юридической ответственности за нарушение налогового законодательства (например, административной или уголовной).

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- Отсутствие события налогового правонарушения. Событие налогового правонарушения — это юридический факт, который выражается в неправомерном поведении плательщика, в нарушении норм законодательства о налогах и сборах. Налоговый орган обязан доказать наличие события правонарушения. Если оно не доказано, оснований для привлечения лица к ответственности нет⁴⁰.

Отсутствие события налогового правонарушения следует отличать от отсутствия состава налогового правонарушения. В последнем случае правонарушение может иметь место, но ответственность за его совершение не наступает ввиду отсутствия в нем объекта, субъекта, объективной или субъективной стороны налогового правонарушения. Например, смерть физического лица — правонарушителя к моменту привлечения его к ответственности за налоговое правонарушение. Если лицо совершило налоговое правонарушение, выполняя письменные разъяснения, данные финансовым или налоговым органом, то это также исключает состав налогового правонарушения.

Событие налогового правонарушения отсутствует, если были представлены первичные документы, которых не было в ходе проведения проверки или они были проигнорированы сотрудниками, проводившими проверку.

Нет события налогового правонарушения и в случае ошибки налоговой инспекции при расчете налогооблагаемой базы и применении нормативных правовых актов⁴¹;

- Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

⁴⁰ Лермонтов Ю. М. Когда вина исключена // Бюджетный учет. 2010. № 4. С. 56–59.

⁴¹ Постановления ФАС МО от 15 января 2008 г. № КА-А40/13980–07, от 4 сентября 2007 г., 11 сентября 2007 г. № КА-А40/9055–07 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

Обстоятельствами, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются (ст. 111 НК РФ):

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания).

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезни (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение.

Однако если будет установлено, что лицо уже совершило налоговое правонарушение, а потом пришло в болезненное состояние, то оно не освобождается от ответственности. Это относится и к болезни, предшествовавшей налоговому правонарушению, если в момент его совершения лицо уже не находилось в указанном состоянии⁴²;

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его

⁴² Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая: Разделы I - VIII: Главы 1-20 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

компетенции. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа.

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

- Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста.

- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Особым обстоятельством, исключаящим налоговую ответственность, является налоговая амнистия. Налоговая амнистия носит разовый характер. Ее обязательным признаком является ограниченность периода времени, за который она проводится.

Налоговая амнистия - мероприятия по предоставлению налогоплательщикам права уплатить суммы налогов, по которым истекли установленные налоговым законодательством сроки уплаты, без применения санкций.

Также необходимо иметь в виду, что при освобождении налогоплательщиков и налоговых агентов от ответственности за совершение налоговых правонарушений освобождают их лишь от взыскания налоговых санкций, однако, при этом не освобождают от взыскания пени, т.к. последняя не относится к мерам налоговой ответственности⁴³.

Следует отметить, что в настоящее время среди ученых существует множество споров о налоговой ответственности как отдельном

⁴³ п. 18 Постановления Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ № 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" от 11 июня 1999 года // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации, N 8, 1999 год.

самостоятельном виде юридической ответственности. Данные дискуссии породили большое количество различных точек зрения в науке.

В настоящее время сложилось два методологических подхода по вопросам налоговой ответственности, которых придерживаются исследователи, изложенные, в частности, в статье Панова А.Б.⁴⁴.

Первый подход состоит в том, что «налоговую ответственность рассматривают как особый вид государственного принуждения в сфере налогообложения и как один из видов ответственности в системе юридической ответственности, применяемой к налогоплательщикам, плательщикам сборов, налоговым агентам и их должностным лицам за нарушение законодательства о налогах и сборах». Сторонниками данной точки зрения являются в большинстве случаев специалисты финансового и налогового права.

Другой научно - методологический подход, который наиболее близок, как правило, административистам, заключается в категорическом отрицании так называемой налоговой ответственности как самостоятельного вида юридической ответственности⁴⁵.

Практика КС РФ, а также арбитражных судов также иногда отрицает существование самостоятельной налоговой ответственности, рассматривая ее как разновидность административной ответственности⁴⁶. Так при анализе правового статуса лиц, привлекаемых к ответственности, заметно, что НК РФ устанавливает ответственность юридических и физических лиц, а КоАП РФ - должностных. В случае смежных составов правонарушений получается, что за одно и то же деяние закон устанавливает два вида ответственности:

⁴⁴ Панов, А.Б. Особенности административной ответственности за налоговые правонарушения // Административное право и процесс. - 2014. - № 6. - С. 41 - 46.

⁴⁵ Серков, П.П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы: монография / Серков, П.П. - М.: Норма, Инфра-М, 2012. – 86 с.

⁴⁶ Определение КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О "По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации"// "Российская газета", N 162, 22.08.2001.

административную для должностных лиц и налоговую для организаций и физических лиц. Нельзя не согласиться с мнением И. В. Пановой, что «...разделение норм об ответственности между двумя кодексами, основанное лишь на разном субъектном составе, неубедительно, и нуждается в исправлении...»⁴⁷. Отметим, что в ст. 2.10 КоАП РФ устанавливается возможность привлечения юридических лиц к ответственности.

Производство по делу о налоговом правонарушении и об административном нарушении законодательства в области налогов и сборов, а также порядок реализации итогового решения в обоих случаях отличны. Как отмечает Шилехин К.Е. «...возникает парадоксальная ситуация, когда одни и те же правонарушения рассматриваются с разных углов - в зависимости от того, кто привлекается к ответственности (должностное, юридическое или физическое лицо). Законодатель искусственно создал несколько процедур привлечения к ответственности, тогда как факт правонарушения один...»⁴⁸.

Стоит также согласиться с точкой зрения С. Г. Пепеляева, изложенной им в Комментарий к главе 15 части первой НК РФ⁴⁹. «Термин «налоговая ответственность» применен законодателем в п. 2 ст. 108 НК РФ как синоним понятия «ответственность за совершение налогового правонарушения». Взыскания, установленные главой 16 НК РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение», являются мерами административной ответственности. «Основанием такой ответственности служит налоговое правонарушение как вид административного проступка. Специфических мер воздействия за нарушения налогового законодательства

⁴⁷ Панова, И. В. Еще раз о двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2007. № 8.

⁴⁸ Шилехин, К.Е. Соотношение административной и налоговой ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. // Научный вестник Омской академии МВД России № 4 (51), 2013

⁴⁹ Пепеляев, С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1;

НК РФ не предусмотрено. Эти меры сводятся к применению типичного административного взыскания - штрафа».

Кроме того, если налоговую ответственность рассматривать с применением материального (отраслевого) или процессуального критериев ответственности, то существенных отличий по данным критериям между налоговой и административной ответственностью практически не наблюдается, а значит, налоговая ответственность от административной ничем не отличается.

Глава 2. Характеристика налогового правонарушения как основания ответственности за нарушения налогового законодательства

2.1. Причины возникновения налоговых правонарушений

Экономика России неразрывно связана с налоговой системой, от эффективности работы налоговой системы напрямую зависит благосостояние государства и общества в целом, улучшение уровня жизни в государстве в известной доли зависит от уменьшения количества налоговых правонарушений и повышения собираемости налогов. Соккрытие доходов, уклонение от уплаты налогов — все это имеет массу плохих последствий, среди которых, в частности, процветание структур, финансирующих организованную преступность в стране.

Изучение причин и условий нарушения налогового законодательства обеспечит понимание того, как вести более эффективную борьбу с ними в текущих условиях, какие следует разработать профилактические мероприятия.⁵⁰

Для выявления причин и условий нарушений налогового законодательства, необходимо определиться с пониманием причинности.

Причинность традиционно понималась как объективно существующая связь, как зависимость между двумя или несколькими явлениями, одним из которых является причина, которая порождает другое явление - следствие.⁵¹

Причина правонарушений - это негативное явление, вызывающее их.

Условия – негативные обстоятельства, которые создают причину, оказывающие влияние на нее. Причина – это ядро в ряду отрицательных факторов, которые порождают правонарушение. Оказывая влияние на условия, есть возможность воздействовать на саму причину, смягчая или

⁵⁰ Кудрявцев, В.Н. Причины правонарушений / Кудрявцев, В.Н.- М., 1976. -286 с.

⁵¹ Криминология: Учебник / Под ред. В.Н. Кудрявцева и В.Е. Эминова. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2007.138 с.

усиливая, обостряя ее действие. Смещение причины и условий может поэтому дезориентировать науку и практику в борьбе с правонарушениями, ибо в центре внимания могут оказаться незначительные факторы, а существенные - остаться в тени.⁵²

В доктрине уже предпринимались попытки классифицировать причины и условия правонарушений. Ремнева В.И. можно назвать одним из первых, кто в административной деликтологии классифицировал причины правонарушений. Согласно его исследованиям, классифицировать причины можно следующим образом:

1. Общие причины правонарушений и их условия, такие как экономические, политические, правовые, организационные и так далее;
2. Причины и условия, связанные с определенной служебной ситуацией (недостатки контроля, безнаказанность нарушителей, «давление сверху», попустительство нарушителям со стороны руководителей);
3. Обстоятельства, связанные с личностью правонарушителя, во-первых, должностного лица; во-вторых, для гражданина, не являющегося должностным лицом.⁵³

В литературе с административно-правовой точки зрения существуют и иные взгляды на классификацию причин и условий совершения правонарушений. Ряд авторов предлагает двухступенчатую классификацию, включающую в себя:

- а) причины и условия административной деликтности в целом;
- б) причины конкретных групп административных правонарушений.

Иные же авторы просто упоминают о таких типичных причинах правонарушений как: низкий уровень правовой грамотности среди населения

⁵² Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе // Общая теория права / Под общ. ред. Баева В.К. Нижегородский ВШ МВД России, 1999. -450 с.

⁵³ Надежин, Н.Н. Понятие налогового преступления в эволюции правовой системы России XX / Н.Н. Надежин // Налоги (журнал). – 2007. - №6. – // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>;

о нормах административного права, недостаточность уровня правового воспитания, негативное влияние асоциальной среды. Однако, необходимо учитывать то, что правоведами до сих пор не выработана единая система классификации причин и условий административной налоговой деликтности.

За исключением некоторых общетеоретических работ, посвященных раскрытию отдельных закономерностей всей совокупности правонарушений.⁵⁴

Исходя из различных подходов ученых, можно выделить две группы факторов, которые способствуют совершению налоговых правонарушений.⁵⁵ Первую группы составляют факторы, напрямую не зависящие от деятельности самих налоговых органов, среди них стоит отметить такие как: отсутствие возможности соотнести экономические потребности общества с потребностями отдельных граждан, составляющих соответствующие слои и группы. Также сюда относится и низкий уровень жизни значительной части населения, провоцирующий в частности к уклонению от уплаты налогов, особенно это касается той категории людей, которая официально проживает за чертой бедности, то есть граждан, чей доход ниже прожиточного минимума, по данным Росстата в 2017 году более 21 миллиона россиян жили на доходы ниже прожиточного минимума.⁵⁶

Неуплата налогов как совершение налогового правонарушения является также следствием высокого уровня налогообложения для малоимущих слоев.⁵⁷ Большое значение имеют экономические причины. По мнению Крохиной Ю.А. к ним относятся: падение уровня производства, уменьшение доходной части организаций, вывод капитала за границу. Многие организации в России используют строе оборудование, технологии,

⁵⁴ Кудрявцев В.Н. Причины правонарушений. М. / Кудрявцев, В.Н.- М.-1976.-286с.

⁵⁵ Трегубова, Е.В. Правовые запреты и причины совершения налоговых правонарушений / Е.В. Трегубова // Административное и муниципальное право. – 2008. -№6 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

⁵⁶ Официальный портал Федеральной службы государственной статистики (Росстат) http://www.gks.ru/wps/wcm/co№№ect/rosstat_mai№/rosstat/ru/statistics/populatio№/level/# (дата обращения 28апреля 2018)

⁵⁷ Кучеров, И.И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ) / Кучеров, И.И. - М., 2000. -261с.

сталкиваются с острой нехваткой оборотных средств, с отсутствием возможности конкурировать с зарубежными производителями, все это в совокупности приводит к отсутствию возможности своевременно уплачивать налоги.⁵⁸

Также существует точка зрения, согласно которой причина налоговых правонарушений не только в объеме налоговых обязательств, ведь в России налоговые ставки намного ниже, если сравнивать с многими другими странами мира, такими как Швеция или Финляндия, где налог с дохода запросто может достигать и половины всей суммы. Здесь скорее дело не в налоговой ставке, а в самом отношении людей к обязанности платить налоги. Так, например, гражданин одного из этих государств абсолютно уверен в том, что те денежные суммы, уплаченные им в качестве налога пойдут на развитие инфраструктуры, он уверен в том, что, если понадобится, то он получит своевременную и достойную медицинскую помощь, которую окажут ему уже бесплатно, он может рассчитывать на достойную пенсию, чистые улицы, хорошие дороги т.д. В России же, к сожалению, далеко не каждый налогоплательщик будет уверен в подобной пользе от уплаты им налогов.⁵⁹

Здесь же сказывается переходный период к капиталистическому государству, у значительной доли населения по-прежнему не разрушены стереотипы поведения, сложившиеся в период СССР, это сказывается на нравственно-психологическом состоянии налогоплательщиков, оно вызывает соответствующее негативное отношение к существующей системе налогообложения.

Долгова А.И. отмечает, что налоговая преступность является закономерным итогом сложных социальных процессов, протекающих в обществе, которые возникают при взаимодействии различных условий экономического, социального, духовного характера и целенаправленной

⁵⁸ Крохина, Ю.А. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2004. -339 с

⁵⁹ Там же С. 341

деятельности людей.⁶⁰ Иные же факторы, которые составляют вторую группу, способствующую совершению налоговых правонарушений, связаны с самой деятельностью органов налоговой системы. В эту группу следует отнести факторы, которые связаны с недостатками нормативного обеспечения профилактической деятельности налоговых органов и различные факторы организационного характера, которые негативно сказываются на уровне нарушений налогового законодательства. К последней группе следует прежде всего отнести недостаточный уровень профессиональной подготовки работников налоговых органов и их должностных лиц, недостаточный уровень информационно-аналитического обеспечения профилактики налоговых правонарушений, который обеспечивал бы анализ текущей ситуации, выявление основных видов налоговых правонарушений, разработку наиболее эффективных методов борьбы с ними и способов их предотвращения. Кобзарь-Фролова М.Н. считает, что главной организационной причиной совершения налоговых правонарушений является отсутствие согласованности в деятельности работников налоговых органов, которые осуществляют, принимают участие в налоговых проверках, и юридических отделов налоговых органов, которые занимаются подготовкой соответствующего дела с целью передачи его на разрешение возникших споров в суд. Также отсутствие согласованности в работе налоговиков и органов, занимающихся регистрацией, например Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии.⁶¹

Динамика совершения налоговых правонарушений зависит не только от факторов, не связанных с деятельностью налоговой системы, таких как

⁶⁰ Долгова, А.И. Некоторые вопросы диалектики познания преступности и ее причин // Методологические проблемы изучения преступности и ее причин: Сборник научных трудов / Долгова, А.И. - М., 1986. -19 с.

⁶¹ Кобзарь-Фролова, М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: Монография / Кобзарь-Фролова, М.Н - М.: ВГНА Минфина России, 2010. -168с.

уровень жизни населения, уровень правового воспитания граждан, но и также зависит от самой деятельности налоговых органов.

2.2 Понятие и состав налогового правонарушения

Термин «налоговое правонарушение» был введен в юридический оборот Конституционным Судом РФ. Он определил налоговое правонарушение как предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности⁶².

Ю.А. Крохина определяет налоговое правонарушение как «установленные нормами налогового права признаки, совокупность которых позволяет считать деяние налоговым правонарушением»⁶³.

Налоговый кодекс содержит следующее легальное определение налогового правонарушения: «налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое настоящим Кодексом установлена ответственность».

Налоговое правонарушение обладает следующими признаками:

- Противоправность. Налоговое правонарушение нарушает предписания налогово-правовых норм. Деяние признается противоправным, когда оно прямо запрещено НК РФ либо противоречит ему.

Общественная опасность. Деяние наносит вред общественным отношениям по взиманию налогов в бюджет.

⁶² См. пункт 5 Постановления КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета, 1996, № 247; Сборник законодательства РФ, 1997, № 1, ст. 197; Вестник Конституционного Суда РФ, 1996, № 5.

⁶³ Налоговое право России. Учебник для вузов/ Отв. ред. д. ю.н., проф. Ю.А.Крохина - М.: Норма, 2003.-351 с.

- Виновность. Налоговым правонарушением признается только то деяние, в совершении которого присутствует вина лица.

- Наказуемость. За совершение налогового правонарушения к виновному лицу применяется налоговая санкция.

Прежде всего, правонарушение представляет собой деяние (действие или бездействие), акт волевого поведения. Деяние должно отвечать указанным признакам в совокупности. Отсутствие какого-либо признака влечет невозможность признать деяние налоговым правонарушением.

Под юридическим составом налогового правонарушения понимается совокупность установленных Налоговым кодексом РФ фактических обстоятельств и признаков, наличие которых позволяет квалифицировать противоправное деяние как налоговое правонарушение.

Состав налогового правонарушения является алгоритмом, позволяющим правоприменителю правильно квалифицировать деяние. Состав налогового правонарушения имеет важное значение при отграничении налоговых правонарушений от налоговых преступлений.

Элементами состава налогового правонарушения являются объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

Объект налогового правонарушения — это налоговые правоотношения, на которые посягает правонарушение. Это общий объект всех налоговых правонарушений. Отдельные налоговые правоотношения становятся специальными объектами конкретных налоговых правонарушений.

Поскольку предметом налогового права являются властно-имущественные и связанные с ними неимущественные общественные отношения, характеризующиеся установлением и взиманием налогов и сборов, целесообразно выделить следующие виды налоговых правонарушений в зависимости от объекта посягательства:

- налоговые правонарушения, посягающие на имущественные налоговые правоотношения, связанные с осуществлением налоговых изъятий и влекущие финансовые потери государства;

- налоговые правонарушения, посягающие на неимущественные налоговые правоотношения, обеспечивающие соблюдение установленного порядка управления в сфере налогообложения⁶⁴.

Объективная сторона налогового правонарушения — это система предусмотренных НК РФ признаков, характеризующих внешние проявления противоправного деяния. Традиционно выделяют три главных признака объективной стороны: противоправное деяние, его последствия и причинно-следственную связь между ними.

Частными признаками деяния могут выступать способ, время, место совершения противоправного деяния. Противоправное деяние является обязательным признаком объективной стороны любого налогового правонарушения, а находящиеся в причинно-следственной связи с ним последствия — факультативным признаком.

Противоправное деяние может выражаться в действии или бездействии. Например, неправомерное действие может заключаться в неправильном отражении на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, денежных средств и других активов налогоплательщика⁶⁵.

Налоговые правоотношения являются властно-имущественными отношениями, поскольку в налоговом праве преобладают позитивные обязывания. Поэтому большинство налоговых правонарушений совершаются в форме бездействия, когда субъект не выполняет возложенную на него нормой налогового права обязанность.

⁶⁴ Кустова, М. В. Налоговое право России: Общая часть: Учебник. — / Кустова, М. В. —М. -366 с.

⁶⁵ (Решение по делу 2а-686/2017 ~ М-579/2017 (02.05.2017, Слободской районный суд (Кировская область)))
// [Электронный ресурс].- Режим доступа: URL: <https://rospravosudie.com/law> (Дата обращения: 27.05.2018)

Например, противоправным бездействием может быть непредставление в налоговый орган налоговой декларации, поскольку такая обязанность предусмотрена подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ и нормами отдельных глав части второй НК РФ.

Большинство составов налоговых правонарушений сконструировано как формальные. Это значит, что необходимым и достаточны для квалификации является совершение противоправного деяния.

Лишь отдельные составы налоговых правонарушений являются материальными. Прежде всего, это правонарушения, посягающие на имущественные налоговые правоотношения, связанные с осуществлением налоговых изъятий и влекущие общественно вредные последствия — финансовые потери государства. Например, это правонарушения, предусмотренные ст. 122, п. 3 ст. 120 НК РФ.

Способ совершения правонарушения становится обязательным признаком объективной стороны налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1, 2, 3 ст. 120 НК РФ.

Возможными способами совершения этих правонарушений являются отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Время совершения правонарушения имеет квалифицирующее значение, например, в составе налогового правонарушения, предусмотренном п. 2 ст. 120 НК РФ. Так, грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения влечет применение санкции в более крупном размере, если деяния совершены в течение более одного налогового периода.

Налоговые правонарушения в отличие от административных правонарушений или проступков почти всегда носят длящийся характер, т. е. момент совершения деяния и момент признания этого деяния правонарушением могут значительно различаться по времени⁶⁶.

Субъектом налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние в нарушение налогового законодательства и способное понести за него ответственность в соответствии с НК РФ.

Субъектами налоговых правонарушений могут быть физические лица и организации, обладающие специальным статусом в соответствии с налоговым законодательством и являющиеся участниками налоговых правоотношений. Эти лица представляют обязанную сторону налогового правоотношения. Прежде всего, это налогоплательщик и налоговый агент. Налоговый агент выступает субъектом налогового правонарушения, заключающегося в неправомерном удержании или перечислении (неполном удержании или перечислении) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению (ст. 123 НК РФ). Субъектами налоговых правонарушений также могут выступать лица, выполняющие процессуальные обязанности в налогово-контрольных правоотношениях. Это свидетели, эксперты, специалисты и переводчики.

Сложность на практике вызывает определение субъекта налогового правонарушения в ситуациях, когда налогоплательщик участвует в налоговом правоотношении через представителя. НК РФ прямо не регламентирует ответственность представителей налогоплательщиков. Учитывая специфику статуса и правовое положение законных и уполномоченных представителей в налоговых правоотношениях, можно предложить следующее⁶⁷:

⁶⁶ Комментарий к НК РФ, частям первой и второй / Под ред. Ю. Ф. Кваши; 6-е изд. М., 2009. -384с.

⁶⁷ Кустова М. В. Указ. соч. С. 371–372.

- Законные представители организаций не несут ответственности за налоговые правонарушения, поскольку их действия расцениваются как действия самой организации (ст. 28 НК РФ). Следовательно, субъектом налогового правонарушения в подобных случаях является именно организация.

- Уполномоченных представителей организаций и физических лиц также нельзя рассматривать как субъектов налоговых правонарушений. Неправомерное поведение представителя в данном случае должно расцениваться как неправомерное поведение самого представляемого. Поэтому и субъектом налогового правонарушения будет выступать сам налогоплательщик или налоговый агент.

В свою очередь, представитель может быть привлечен к гражданско-правовой ответственности за ущерб, причиненный его действиями представляемому. Поскольку уполномоченное представительство основывается на гражданско-правовой сделке (п. 3 ст. 29 НК РФ), можно вести речь о неисполнении или ненадлежащем исполнении представителем договора, например, договора поручения, что повлечет применение гражданско-правовых санкций.

Наиболее неоднозначно решается проблема ответственности законных представителей налогоплательщиков — физических лиц.

Речь идет, в частности, о родителях несовершеннолетних детей. В НК РФ нет норм, устанавливающих обязанности родителей по уплате налогов за своих несовершеннолетних детей. Нормы ст. 26 НК РФ о возможности налогоплательщиков действовать через своих представителей не позволяют сделать вывод о наличии такой обязанности. Следовательно, родители не могут привлекаться к налогово-правовой ответственности за неуплату налогов своими несовершеннолетними детьми.

Все же в некоторых случаях НК РФ возлагает на законных представителей налогоплательщиков — физических лиц обязанности по

уплате налогов. В частности, опекун обязан уплатить налоги и сборы физического лица, признанного судом недееспособным (п. 2 ст. 51 НК РФ). Следовательно, потенциально возможно привлечь опекуна к налогово-правовой ответственности за нарушение этой обязанности. Тем не менее соответствующий состав налогового правонарушения в НК РФ отсутствует.

Необходимым условием привлечения физического лица к налоговой ответственности является достижение им 16-летнего возраста (п. 2 ст. 107 НК РФ). В то же время НК РФ не решает всех проблем налоговой деликтоспособности физических лиц. Например, складывается парадоксальная ситуация, когда не достигшее 16-летнего возраста лицо не может нести ответственность за неуплату налога по ст. 122 НК РФ даже в том случае, если оно имеет самостоятельный источник дохода. В связи с этим требует научного изучения и последующего нормативного регулирования специфика налоговой правосубъектности несовершеннолетних.

В частности, М. В. Карасева предлагала решение вышеизложенной проблемы на основе предположения о взаимосвязи гражданской и трудовой дееспособности физического лица с его налоговой дееспособностью⁶⁸.

Организации признаются субъектами налоговых правонарушений в силу факта обладания специальным налогово-правовым статусом.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации (например, МВФ, МБРР, ЮНЕСКО, ФИФА, УЕФА и др.), филиалы и представительства

⁶⁸ Карасева, М. В. «С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правонарушения?» // Российская юстиция. 1996. № 6. С. 42, 43.

указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации. Российские организации, не обладающие статусом юридического лица (например, ими могут быть профсоюзы, ст. 8 Закона о профсоюзах⁶⁹), не признаются субъектами налоговых правонарушений (в отличие от аналогичных иностранных организаций).

Филиалы и другие обособленные подразделения организаций не являются самостоятельными субъектами налоговой ответственности, поскольку не выступают самостоятельными участниками налоговых правоотношений.

Субъективная сторона налогового правонарушения отражает психическое отношение лица к своему противоправному поведению и его последствиям. Основным элементом субъективной стороны налогового правонарушения является вина правонарушителя.

Формы вины при совершении налогового правонарушения определяет ст. 110 НК РФ. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия). Умышленная форма вины имеет две разновидности: прямой умысел и косвенный умысел.

Прямым считается умысел, если лицо: осознавало противоправный характер своего деяния, предвидит неблагоприятные последствия этих действий, желает наступления вредных последствий своих действий или бездействия

При косвенном умысле лицо: осознает, что своими действиями (бездействием) нарушает нормы НК РФ, предвидит наступление

⁶⁹ Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности» // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 148.

определенных вредных последствий своего деяния, прямо не желает, но сознательно допускает их наступление.

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее:

- не осознавало противоправного характера своих действий или бездействия.

Например, индивидуальный предприниматель заключил трудовые договоры с работниками и полагает, что последние сами должны платить налоги, не сознавая того обстоятельства, что закон именно на него возлагает функции налогового агента (ст. 24 НК РФ). В данном случае этот индивидуальный предприниматель может быть привлечен к ответственности по ст. 123 НК РФ⁷⁰.

- не осознавало (и не предвидело) вредного характера последствий своих действий (бездействия).

Например, организация грубо нарушила (из-за халатности бухгалтерских работников) правила учета своих доходов и расходов, что повлекло занижение налоговой базы. Руководство организации, в свою очередь, ненадлежаще контролировало работу бухгалтерии. В ходе налоговой проверки были выявлены грубые нарушения правил учета расходов и доходов, что повлекло ответственность организации (как налогоплательщика) по п. 1 ст. 120 НК РФ.

В самостоятельные разновидности неосторожной формы вины не выделяются легкомыслие и небрежность.

Отсутствие в деянии лица умысла или неосторожности исключает возможность привлечения этого лица к ответственности за налоговое правонарушение (п. 2 ст. 109 НК РФ).

⁷⁰ Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

Систематический анализ ст. 110 НК РФ и норм гл. 16 НК РФ показывает, что отдельные налоговые правонарушения совершаются:

- только умышленно (например, налоговые правонарушения, ответственность за которые предусмотрена п. 3 ст. 122, 124, 126 НК РФ);
- как умышленно, так и по неосторожности (например, налоговые правонарушения, ответственность за которое предусмотрена ст. 116, 117, 118, 119–121 НК РФ);
- только по неосторожности (например, налоговое правонарушение, за которое установлена ответственность п. 1 ст. 122 НК РФ).

Законодатель при формулировании объективной стороны составов налоговых правонарушений указывает в большинстве случаев формальные составы правонарушений, не придавая значения наступлению последствий. Примерно в равной степени представлены составы, которые могут быть совершены как путем действия, так и путем бездействия. Большинство составов носит отсылочный характер и для их уяснения необходимо обращаться к другим статьям Налогового кодекса РФ, а не иного нормативного правового акта. Это обусловлено, тем что налоговая противоправность связана с нарушением законодательства о налогах и сборах.

Итак, налоговое правонарушение это деяние, нарушающее нормы законодательства, регулирующего налоги и сборы, совершенное налогоплательщиком, налоговым агентом или иным лицом при наличии признака вины и влекущее установленную налоговым кодексом ответственность. Налоговое правонарушение и налоговое преступление — это не тождественные категории, налоговое преступление обладает намного более высокой степенью общественной опасности и влечет более строгое наказание и последствия.

Структуру налогового правонарушения составляют четыре элемента: объект правонарушения, субъект, объективная сторона и субъективная

сторона. Объективная сторона неразрывно связана с классификацией налоговых правонарушений на материальные и формальные составы.

Субъективная сторона характеризуется категорией вины. Наличие вины, в свою очередь, является общепризнанным принципом, вина может выражаться в двух формах: форме умысла, а также в форме неосторожности, однако не смотря на это, законодатель в Налоговом кодексе упоминает о форме вины, как о критерии дифференциации налоговой ответственности лишь в трех составах.

Глава 3. Проблемы привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и пути совершенствования налогового законодательства

В настоящее время существует множество проблем связанных как с привлечением к ответственности лиц совершивших налоговые правонарушения, в том числе и преступления, так и с применением профилактических мер в данной сфере правоотношений.

Целесообразным выглядит изучение данных проблем и выработка возможных путей их устранения.

Одной из основных проблем привлечения к уголовной ответственности за нарушение налогового законодательства является вынесение следственными органами отказа в возбуждении уголовного дела по различным причинам. Основными причинами отказов в возбуждении уголовных дел, как отмечает ФНС, являются следующие:

1. Истечение сроков давности привлечения к уголовной ответственности (ввиду несопоставимости периодов, за которые проведена налоговая проверка, со сроками давности привлечения к уголовной ответственности). Например, уклонение от уплаты налогов с физического лица, совершенное в особо крупном размере, или уклонение от уплаты налогов с организации, совершенное в крупном размере, относятся к преступлениям небольшой тяжести, поскольку максимальное наказание по данным статьям УК РФ в этих случаях не превышает трех лет лишения свободы. При этом лицо освобождается от уголовной ответственности, если со дня совершения такого преступления истекли два года, что не всегда можно своевременно выявить в ходе налоговых проверок. Так, в соответствии со ст. 89 НК РФ установлено, что в рамках выездной налоговой проверки проверяется период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором выносится решение о ее назначении.

Кроме того, надо учитывать длительность проведения мероприятий налогового контроля. Например, максимальный срок проведения выездной налоговой проверки (с учетом приостановки) может составить до 1 года. Также необходимо принимать во внимание достаточно длительное время для последующих процедур обжалования (представление налогоплательщиком возражений по акту проверки) до принятия и вступления в силу окончательного решения по налоговой проверке (с учетом проведения возможных дополнительных мероприятий налогового контроля).

2. Налоговые органы вправе определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в указанных случаях: - воспрепятствование налогоплательщиком допуска должностных лиц ФНС для проведения на законных основаниях производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения; - в течение более двух месяцев непредоставление налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствие учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги. Однако впоследствии следственные органы зачастую выносят постановления об отказе в возбуждении соответствующих уголовных дел в виду невозможности достоверного определения в ходе проводимых экспертиз суммы сокрытых налогов по причине отсутствия первичных документов, что позволяет недобросовестным налогоплательщикам уходить от ответственности.

Таким образом, в целях улучшения механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления необходимы следующие меры:

1. Синхронизировать сроки проведения налоговых проверок согласно НК РФ и сроки давности привлечения к уголовной ответственности, установленные УК РФ.

2. Повысить эффективность взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения.

Остаются не решенными и проблемы привлечения к ответственности за налоговые правонарушения. Учеными обсуждались следующие проблемы применения ответственности за совершение налоговых правонарушений:

- необходимость консолидации всех норм об административной ответственности за налоговые правонарушения⁷¹;
- проблема квалификации налоговых правонарушений⁷²;
- наличие коллизий в формулировке правовых норм, устанавливающих ответственность за совершение налоговых правонарушений⁷³.

Следует констатировать тот факт, что первопричиной всех перечисленных проблем является технико-юридическое несовершенство правовых норм, устанавливающих ответственность за совершение налоговых правонарушений, исходя из этого были составлены следующие рекомендации и предложения по совершенствованию норм, регулирующих административную ответственность в сфере налогового законодательства:

⁷¹ Калантарова, Э.И. Актуальные проблемы законодательного регулирования административной ответственности за правонарушения в области налогового законодательства // Административное право и процесс. – 2014. – № 1. – С. 74-77.

⁷² Власюк, В.И., Проблемы привлечения к административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Власюк, В.И., Жадобина, Н.Н. - Вестник Сургутского государственного университета. – 2016. – № 1 (11). – С. 9-14.

⁷³ Арсеньева, Н.В. Проблемы привлечения к ответственности за нарушение сроков представления налоговых деклараций: сравнительно-правовой анализ норм Налогового кодекса Российской Федерации и Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 16-18.

1. В настоящее время главная особенность административной ответственности в сфере налогового законодательства заключается в том, что ее правовое регулирование вопреки ст. 1.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях осуществляется не только указанным кодексом, но и Налоговым кодексом РФ. Главным направлением совершенствования законодательства Российской Федерации об административных правонарушениях в налоговой сфере является консолидация всех составов административных правонарушений в Кодексе РФ об административных правонарушениях. А потому предлагается принять правовые меры по выведению составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства из отраслевого закона – Налогового кодекса РФ, и закреплению их в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

2. Правовое регулирование производства по делам об административных правонарушениях осуществляется процессуальными нормами, которые также содержатся не только в административно-процессуальном законодательстве, но и в налоговом законодательстве. По нашему мнению, производство по делам о налоговых правонарушениях по своему содержанию и правовой природе, в целом, не отличается от производства по делам об административных правонарушениях и не обусловлено какими-либо значимыми материально - правовыми основаниями, а потому выделение его в качестве самостоятельного не целесообразно. Необходимо вывести из сферы Налогового кодекса РФ деятельность соответствующих государственных органов и закрепить ее в административно - процессуальном законодательстве.

Для эффективного решения указанных проблем необходимо, прежде всего, выявить коллизионные нормы в области налогового законодательства и провести ряд законодательных корректировок с целью достижения совместимости положений двух кодексов. Такая корректировка должна проводиться по следующим основным направлениям:

1. Объединение статей необходимо проводить по линии непосредственного объекта составов правонарушений. На основе анализа конкретных составов административных правонарушений было выявлено, что в ряде случаев непосредственные объекты составов правонарушений, закрепленных в главе 16 Налогового кодекса РФ, совпадают с теми, что закреплены в главе 15 Кодекса РФ об административных правонарушениях (например, ст. 15.3 Кодекса РФ об административных правонарушениях и ст. 116 Налогового кодекса РФ). Часть непосредственных объектов правонарушений, закрепленных в главе 16 Налогового кодекса РФ, совпадает с непосредственными объектами правонарушений, предусмотренными иными главами Кодекса РФ об административных правонарушениях (например, ст. 125 Налогового кодекса РФ и ст. 17.7 Кодекса РФ об административных правонарушениях). При этом следует учитывать, что некоторые статьи Налогового кодекса РФ вообще не имеют аналогов в другом кодексе, в частности, ст.ст. 122, 123 Налогового кодекса РФ.

Таким образом, в первую очередь, необходимо исключить из Налогового кодекса РФ статьи, закрепляющие правонарушения, объекты которых имеют типологическое сходство с объектами правонарушений, закрепленных в Кодексе РФ об административных правонарушениях.

Во-вторых, не смотря на то, что большинство составов, закрепленных в Кодексе РФ об административных правонарушениях и в Налоговом кодексе РФ, дублируют друг друга, имея тождественный непосредственный объект правового регулирования, часть из них все же не имеет аналогов в другом кодексе.

В законодательном закреплении в Кодексе РФ об административных правонарушениях нуждаются составы правонарушений, предусмотренные ст.ст. 122, 123 Налогового кодекса РФ. Закрепление статьи, касающейся неуплаты или не полной уплаты сумм налога, в административном кодексе будет иметь одно очень важное правовое последствие: теперь должностное

лицо в случае неуплаты налога в размере менее крупного сможет быть привлечено к административной ответственности. В настоящее время должностное лицо за данное деяние может быть привлечено только к уголовной ответственности при условии неуплаты налога в крупном или особо крупном размере.

2. Как было установлено ранее, Кодекс РФ об административных правонарушениях и Налоговый кодекс РФ по разному определяют вину юридического лица: в первом случае имеет место объективный подход к определению вины юридического лица, во втором – субъективный. Полагаем, что объективный подход более отвечает потребностям современного законодательства.

3. За совершение правонарушений в сфере налогового законодательства оба рассматриваемых кодекса предусматривают санкции в виде штрафа. Однако Кодекс об административных правонарушениях во всех случаях предусматривает взыскание штрафа в виде твердого денежного взыскания. Что касается Налогового кодекса РФ, то там сумма штрафа, помимо фиксированного денежного выражения, может также исчисляться в процентном отношении к сумме дохода, но не менее фиксированной суммы, либо в процентном отношении к сумме подлежащего к уплате, либо перечислению налоговым агентом налога.

Таким образом, в настоящее время штраф как административное наказание не находится в зависимости от ущерба, причиненного административным правонарушением в сфере налогового законодательства.

Однако не стоит забывать, что в ч. 1 ст. 3.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях определено, что размер штрафа за правонарушения в области налогов и сборов может выражаться в величине кратной сумме неуплаченных и подлежащих уплате на момент окончания или пресечения административного правонарушения налогов, сборов. Тем не менее, полагаем, что штраф, исчисляемый в виде твердого денежного

взыскания, имеет преимущество, т. к. устанавливается в виде дифференцированного значения (то есть имеет минимальный и максимальный предел), что способствует индивидуализации наказания в зависимости от конкретных обстоятельств дела.

Таким образом, главное, что определяет санкции правонарушений в сфере налогового законодательства, является применения штрафа, размер которого необходимо сопоставить в рамках законодательного процесса.

4. Налоговый кодекс РФ содержит так называемый институт фискального рескрипта, согласно которому вина лица в совершении налогового правонарушения исключается, в случае, если оно выполняло письменные разъяснения о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данные ему налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа) (пп. 3 п. 1 ст. 111 Налогового кодекса РФ). Кодекс РФ об административных правонарушениях данного института не содержит. Аналогичное правило предлагаем закрепить в ст. 24.5 Кодекса РФ об административных правонарушениях, устанавливающей обстоятельства, исключающие производство по делу об административном правонарушении.

5. Следующее немаловажное отличие материальных норм двух кодексов состоит в различных сроках давности привлечения к ответственности за совершение правонарушения. По Налоговому кодексу РФ срок давности более протяженный и составляет 3 года, в то время как по Кодексу РФ об административных правонарушениях такой срок составляет один год. Такая дифференциация сроков давности за совершение

аналогичных правонарушений в зависимости от субъекта ответственности влечет к возникновению диспропорции и неравномерности наказания. А потому при перенесении всех составов административных правонарушений в сфере налогового законодательства в Кодекс РФ об административных правонарушениях предлагается сохранить сроки, предусмотренные последним.

6. Производство по делу об административном правонарушении имеет четыре стадии, которые соотносятся с соответствующими главами Кодекса РФ об административных правонарушениях и имеют достаточно четкую правовую регламентацию. Для Налогового кодекса РФ характерно отсутствие четкой стадийности, где все стадии законодателем были сведены воедино и четкие границы между ними фактически отсутствуют. Так, например, понятие «возбуждение дела» в Налоговом кодексе РФ и вовсе отсутствует. Учитывая, что оба указанных производства имеют единую административно-правовую природу, а также в виду более подробной правовой регламентации стадий производства, предусмотренного Кодексом РФ об административных правонарушениях, полагаем, что перенос всех составов налоговых правонарушений в административный кодекс будет иметь только положительный эффект с точки зрения процесса.

Кроме того, полагаем, что в законодательном изменении нуждается ряд важнейших положений части первой Налогового кодекса РФ, одним из которых является п. 8 ст. 101 Налогового кодекса РФ.

В случае нарушения норм налогового законодательства, налогоплательщик может быть привлечен к административной, уголовной или дисциплинарной ответственности. Однако ряд авторов в качестве самостоятельного вида публично-правой ответственности выделяет налоговую. Никаких указаний по поводу возможности существования налоговой ответственности в законодательстве не содержится. Более того, законодатель сам внес терминологическую путаницу. Ранее формулировка

«налоговая ответственность» использовалась в ряде статей, таких как п. 8 ст. 101, п. 2 ст. 107 и п. 2 ст. 108 Налогового кодекса РФ. Затем, словосочетание «налоговая ответственность» Федеральными законами от 27 июля 2006 года № 137-ФЗ и от 9 июля 1999 года №154 было исключено из текста ст. ст. 107 и 108 Налогового кодекса РФ. Однако данный термин до сих пор содержится в п. 8 ст. 101 Налогового кодекса РФ.

При этом в других статьях того же кодекса используется просто слово «ответственность» без указания на то какая именно. Так, например, в ст. 106 Налогового кодекса РФ сказано, что за совершение налогового правонарушения установлена ответственность, а какая именно, административная, налоговая или иная, не сказано. В сложившейся ситуации складывается впечатление, что сам законодатель затруднился определить правовую природу данной ответственности.

Такая законодательная неопределенность привела к тому, что среди исследователей мнения относительно данного вопроса разделились, первые из которых утверждают, что ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом РФ, является самостоятельным видом юридической ответственности⁷⁴, вторые полагают, что она имеет административную природу⁷⁵, третьи отмечают комплексный характер данного вида ответственности⁷⁶.

По нашему мнению ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом РФ, не является самостоятельным видом юридической ответственности, являясь разновидностью административной, а потому, п. 8 ст. 101 Налогового кодекса необходимо изложить в следующей редакции: «В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового

⁷⁴ Гогин, А. А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Гогин Александр Александрович - Саратов, 2002. -21 с;

⁷⁵ Анохин, А. Е. Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Анохин Алексей Евгеньевич. – М., 2004. -27 с.

⁷⁶ См., например: Налоговое право: Учебник / Под. ред. Пепеляева С. Г – М.: Юристъ, 2004. С. 394.

правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней, а также подлежащий уплате штраф», таким образом, исключив слово «налоговой» из словосочетания «налоговой ответственности».

В связи с тем, что ответственность, предусмотренная Налоговым кодексом РФ, является административной, ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах должна регулироваться именно Кодексом РФ об административных правонарушениях. Консолидация всех составов правонарушений в сфере налогового законодательства в едином кодексе потребует переосмысления ряда положений Налогового кодекса РФ.

Так, пересмотру должна подвергнуться ст. 107 Налогового кодекса РФ, в п. 1 которой закреплено, что ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса, а также п. 2 ст. 114, где сказано, что налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных главами 16 и 18 настоящего Кодекса.

Полагаем, что с переносом правонарушений из главы 16 Налогового кодекса РФ в Кодекс РФ об административных правонарушениях, из

указанных выше положений потребуется исключить указание на главу 16 Налогового кодекса РФ.

Законодательной корректировке должны подвергнуться и нормы, закрепленные в ст. ст. 172, 252 Налогового кодекса РФ. В настоящее время без преувеличения можно говорить о все более возрастающей роли судебных актов. В сфере налогового законодательства такое влияние является многосторонним, и зачастую именно от решений высших судебных органов зависит понимание того или иного правового института. Нередки случаи, когда в отсутствие конкретных законодательных указаний по поводу спорного вопроса, на практике именно суды стараются восполнить образовавшийся пробел в законодательстве.

Одним из важных постановлений, практику применения которого необходимо учитывать, является Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 года № 53⁷⁷. Именно в нем были закреплены два основных правовых последствия деятельности недобросовестного контрагента для налогоплательщика, одним из которых является возможность привлечения последнего к административной ответственности. Основанием для такой ответственности служит факт не проявления налогоплательщиком должной осмотрительности и осторожности при выборе контрагента.

Очевидно, что основание для привлечения налогоплательщика к ответственности не может содержаться в акте судебного органа. А потому, полагаем необходимым указать в ст. 172 Налогового кодекса РФ, посвященной порядку применения налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость, на возможность наступления неблагоприятных последствий для налогоплательщика в связи с незаконными действиями его

⁷⁷ Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ, 2006, № 12; Экономика и жизнь, 2006, № 43.

контрагента, а именно: налогоплательщик может быть лишен льгот в виде освобождения от уплаты налога на добавленную стоимость, либо права на его возмещение, если будет доказано, что он знал, либо действовал без должной осмотрительности и осторожности и ему должно было быть известно о том, что совершенная им сделка являлась элементом схемы по уходу от уплаты налогов или что контрагент - подставная организация.

Подводя итог, резюмируем вывод о давно назревшей необходимости воплощения на практике тенденции единства федерального законодательства в сфере административной ответственности. Ст. 1.1 кодекса РФ об административных правонарушениях закрепляет: «Законодательство об административных правонарушениях состоит из настоящего Кодекса и принимаемых в соответствии с ним законов субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях». Данная формулировка недвусмысленно единственным законодательным актом, устанавливающим административную ответственность на федеральном уровне, провозглашает Кодекс РФ об административных правонарушениях. Однако, как нам представляется, необходимо пойти дальше и дополнить данную норму следующей формулировкой: «Установление административной ответственности иными законами, нежели настоящим Кодексом и принимаемыми в соответствии с ним законами субъектов Российской Федерации, не допускается». Такая законодательная формулировка исключит любую возможность нахождения составов административных правонарушений в иных нормативно-правовых актах и будет способствовать установлению четкой системы законодательного регулирования административной ответственности на федеральном уровне.

Кроме того, важно учитывать тот факт, что, имея сходство по родовому объекту посягательства, по непосредственному объекту, налоговые и административные правонарушения в ряде случаев отличаются либо просто не находят аналогов в другом Кодексе. Так, в КоАП РФ отсутствует аналог

правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, поскольку законодательство об административных правонарушениях не предусматривает ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков и плательщиков сборов за неуплату налоговых платежей, за исключением ст. 16.22 КоАП РФ, устанавливающей ответственность за неуплату в том числе налога на добавленную стоимость и акцизов, взимаемых при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Значит, самое распространенное налоговое правонарушение не имеет аналога в административной ответственности, и за неуплату подавляющего числа налогов и сборов (уплачиваемых не в связи с пересечением таможенной границы РФ) должностные лица организаций-налогоплательщиков, плательщиков сборов могут быть привлечены только к уголовной ответственности.

Также с учетом указанных обстоятельств можно сделать вывод о том, что большинство сторонников административной природы ответственности за совершение налоговых правонарушений справедливо высказывают мнение о необходимости объединения норм об административно-налоговых деликтах в едином нормативном правовом акте. Таким актом, на наш взгляд, должен быть нынешний КоАП РФ. По аналогии с нарушениями таможенного законодательства унификация должна быть произведена в рамках КоАП РФ.

Иными словами, составы налоговых правонарушений, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ, целесообразнее перенести в КоАП РФ. В обоснование необходимости таких законодательных изменений можно привести доводы о том, что административные правонарушения являются универсальной базовой категорией по отношению к налоговым правонарушениям, а исключение положений об ответственности из НК РФ и перенесение их в КоАП РФ соответствовало бы воле законодателя, который в ч. 1 ст. 1.1 КоАП РФ указал на исключительную роль этого

кодифицированного акта в вопросах установления административной ответственности на федеральном уровне.

Совместно с совершенствованием законодательства устанавливающего ответственность за налоговые правонарушения и преступления должна проводиться профилактика налоговых правонарушений.

Важнейшим направлением профилактики налоговых правонарушений является устранение пробелов налогового законодательства. Совершенствование законодательства о налогах и сборах, во-первых, должно осуществляться в сторону его максимально возможного упрощения, доступности содержания, позволяющего руководствоваться им не только организациям с большим штатом высококвалифицированных бухгалтеров и юристов, но и индивидуальным предпринимателям.

Во-вторых, действующие нормы налогового законодательства должны исключать возможность совершения хозяйствующими субъектами ряда налоговых правонарушений.

Так, целесообразным представляется законодательно закрепить как участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, органы власти субъектов РФ и местного самоуправления, Министерства внутренних дел РФ и его территориальные подразделения.

Отсутствие в настоящее время у органов местного самоуправления инициативы к сбору налогов в полном объеме и укреплению налогового администрирования на местах привело к несоблюдению налогового законодательства всеми категориями налогоплательщиков. В результате этого бюджет ежегодно недополучает большой объем налогов, сборов и иных обязательных платежей. В данной ситуации целесообразно отказаться от политики концентрации налоговых доходов в бюджетах вышестоящих уровней власти с последующим их перераспределением бюджетам муниципальных образований в виде дотаций и других видов финансовой помощи. В связи с этим необходимо внести в бюджетное законодательство

нормы, устанавливающие приоритет налоговых, а не дотационных механизмов в бюджетном регулировании. В частности, следует обязать органы власти субъектов РФ осуществлять перераспределение бюджетных средств для выравнивания бюджетной обеспеченности муниципальных образований, в первую очередь, за счет передаваемых на временной основе дополнительных дифференцированных нормативов отчислений от федеральных и региональных налогов, и, во вторую очередь - за счет дотаций. Это позволит исключить иждивенчество со стороны органов местного самоуправления и повысить их инициативу по сбору налогов в полном объеме и укреплению налогового администрирования на местном уровне.

Кроме этого, необходимо расширить круг вопросов взаимодействия налоговых органов и органов местного самоуправления не только информацией о недоимках по видам налогов, поступающих в местный бюджет, но и информацией по регистрирующимся юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, а также сведениями из налоговой и бухгалтерской отчетности по начислению и фактической уплате по всем видам налогов, поступающим в местный бюджет по каждому налогоплательщику.

Для этого целесообразно внести изменения в статью 102 НК РФ, регламентирующую понятие налоговой тайны, в целях определения возможности раскрытия ее для финансовых органов местного самоуправления.

В целях профилактики налоговых деликтов недостаточно изменить нормативный правовой акт и довести его до сведения налогоплательщиков, важно обеспечить его единообразное понимание и применение всеми субъектами права.

Отсюда вытекает ещё одна область профилактики налоговых правонарушений - информационная деятельность государства.

Информационная деятельность, в свою очередь, также должна иметь несколько направлений. Первое направление - детальное разъяснение налогоплательщикам положений действующих и вновь принимаемых актов законодательства о налогах и сборах. Кроме того, необходимо устранить из законодательных актов неоднозначно толкуемые положения, так как в настоящее время имеет место ситуация, когда по одному и тому же вопросу разные государственные органы дают противоположные разъяснения.

Другим направлением профилактики налоговых правонарушений в информационной сфере является пропаганда точного и неукоснительного соблюдения норм налогового права всеми его субъектами, добросовестного исполнения обязанностей как налогоплательщиками, так и надзорными органами, предупреждение об ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Подобные профилактические меры уже начинают действовать, так, в 2015 году ФНС России открыла для налогоплательщиков бесплатный общедосягаемый телефонный номер единого Контакт - центра, что позволит налогоплательщикам получать информацию по наиболее актуальным вопросам налогового администрирования бесплатно, вне зависимости от места нахождения и удобное для них время⁷⁸.

Необходимым средством достижения цели повышения правовой и налоговой культуры граждан являются средства массовой информации. И, несмотря на то, что сегодня некоторые призывы ФНС РФ «выйти из тени» вызывают иронию у недобросовестных налогоплательщиков, они формируют правильное отношение к налоговым обязанностям, особенно у подрастающего поколения. Необходимо с юных лет воспитывать

⁷⁸ ФНС России открыла бесплатный общедосягаемый телефонный номер единого Контакт-центра [Электронный ресурс].- Режим доступа: URL: http://www.nalog.ru/m77/news/activities_fts/5435557/ (Дата обращения 08.05.2018)

добросовестного налогоплательщика, использовать для этого возможности школ, вузов, средств массовой информации, рекламы⁷⁹.

Поощрение также является достаточно эффективным способом воздействия на субъект, стимулирующим налогоплательщиков к более добросовестному исполнению своей обязанности по уплате налогов и сборов. Во многих странах добросовестных налогоплательщиков поощряют, им предоставляют определенные льготы. В Индонезии, например, ежегодно публикуется список 200 частных компаний и физических лиц, уплативших самый крупный налог. Их отмечают почетными грамотами, которые по традиции вручает президент государства. Одновременно эти налогоплательщики получают налоговые льготы и послабления. Кроме того, публикация списка добросовестных налогоплательщиков делает им хорошую рекламу, способствует росту авторитета⁸⁰.

Исходя из такого опыта, было бы целесообразно поощрять и добросовестных российских налогоплательщиков в форме уменьшения административной и налоговой нагрузки.

Определяя направления информационной профилактики налоговых правонарушений, необходимо выделить гарантирование целевого расходования собранных налогов для поддержания уверенности налогоплательщиков в том, что переданные государству денежные средства будут израсходованы на социально значимые нужды государства.

Представленные меры позволят определить приоритетные направления по формированию налогового правосознания и добросовестного соблюдения налогового законодательства, которые должны ассоциироваться у налогоплательщиков с процветанием и укреплением государства и, как следствие, - с улучшением жизни каждого гражданина.

⁷⁹ Трегубова Е.В. Административно-деликтологические проблемы предупреждения налоговых правонарушений: Дис.... канд. юр. наук. - М., 2005.

⁸⁰ Соловьев, И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Соловьев Иван Николаевич - М.: 2005.

Заключение

В связи с ухудшающимся в последние годы экономическим положением в стране, проблема ответственности за нарушения налогового законодательства не теряет своей актуальности.

Анализ используемых в данной работе источников позволяет сделать вывод о том, что проблема ответственности за нарушения налогового законодательства является актуальной и содержит в себе ряд противоречащих друг другу точек зрения.

Процесс обеспечения пополнения бюджета за счет налоговых поступлений связан с выявлением случаев нарушения налогового законодательства. Всякое нарушение установленного законом порядка исчисления, удержания, уплаты налога подрывает экономику государства изнутри и представляет серьезную угрозу для благополучия общества в целом.

В настоящее время нормы устанавливающие ответственность за правонарушения в области налогов и сборов закреплены в различных правовых актах, и являются рассогласованными, что зачастую вызывает правовые коллизии при применении соответствующих норм.

Совершенствование законодательства в области ответственности за налоговые правонарушения и преступления позволит более эффективно бороться с налоговой преступностью, что положительно скажется как на экономической, так и на социальной обстановке в государстве.

Нарушения законодательства в сфере налогообложения существуют в трех видах: налоговые правонарушения, налоговые проступки и налоговые преступления. За каждое из нарушений законодательством установлена соответствующая ответственность.

Одно и то же лицо не может быть привлечено дважды к ответственности за одно и то же нарушение законодательства.

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

Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Сравнительный анализ позволил выявить типологические сходства между объектами правонарушений в налоговой сфере, содержащимися в КоАП РФ и НК РФ (ч. 1). В основе указанного сходства лежит однородность объектов правонарушений, зафиксированных в составах противоправных деяний.

Многие приверженцы административной природы ответственности за совершение налоговых правонарушений обоснованно высказываются о том, что необходимо объединить нормы об административно-налоговых деликтах в кодифицированном нормативном правовом акте. Им мог бы стать КоАП РФ. Представляется необходимым перенести составы налоговых правонарушений, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ в КоАП РФ.

В обоснование необходимости таких законодательных изменений можно привести доводы о том, что административные правонарушения являются универсальной базовой категорией по отношению к налоговым правонарушениям, а исключение положений об ответственности из НК РФ и перенесение их в КоАП РФ соответствовало бы воле законодателя, который

ч. 1 ст. 1.1 КоАП РФ указал на исключительную роль этого кодифицированного акта в вопросах установления административной ответственности на федеральном уровне. Также необходима разработка и применение профилактических мер по предупреждению налоговых преступлений и правонарушений, налоговыми и правоохранительными органами.

В данной работе были изучены виды юридической ответственности за нарушения налогового законодательства, ее основные элементы, были проанализированы основные причины нарушения налогового, законодательства, были предложены меры по противодействию нарушениям налогового законодательства. Цель данного исследования считаю выполненной.

Список использованных источников и 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 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // "Собрание законодательства РФ", 04.08.2014, N 31, ст. 4398.

2. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ (АПК РФ) // (ред. от 28.12.2017) // "Российская газета" №3534 от 24 июля 2004 г.

3. "Бюджетный кодекс Российской Федерации" от 31.07.1998 N 145-ФЗ (ред. от 28.12.2017) // "Российская газета", N 153-154, 12.08.1998.

4. "Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 29.12.2017) // "Российская газета", N 238-239, 08.12.1994.

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ // Российская газета. - 2001. - № 256; Парламентская газета. -2002. -№ 2-5; Собрание законодательства РФ. -2002. -№ 1 (ч. 1). -Ст. 1.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая): Федеральный закон от 31.07.1998 № 146-ФЗ // Российская газета. -1998. -№ 148-149; Собрание законодательства РФ. -1998. - № 31. -Ст. 3824.

7. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. -2000. -№ 31. Ст. 3340; Парламентская газета. -2000. -№ 151-152.

8. "Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 19.02.2018)// "Собрание законодательства РФ", 17.06.1996, N 25, ст. 2954.

9. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 24.12.2001, № 52 (ч. I), ст. 4921.

10. Федеральный закон от 30.11.2016 №401-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // "Российская газета" №7143 (275) от 05 декабря 2016 г.

11. Федеральный закон "Об основах системы профилактики правонарушений в Российской Федерации" от 23.06.2016 N 182-ФЗ (последняя редакция) // "Российская газета" №7007 (139) от 27 июня 2016 г.

12. Федеральный закон от 12 января 1996 г. № 10-ФЗ «О профессиональных союзах, их правах и гарантиях деятельности» // СЗ РФ. 1996. № 3. Ст. 148.

13. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11. Ст. 527; № 34. Ст. 1976; 1993. № 4. Ст.118; № 23. Ст. 824.

Материалы судебной практики

1. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Российская газета, 1996, № 247; Собрание законодательства РФ, 1997, № 1, ст. 197; Вестник

Конституционного Суда РФ, 1996, № 5.

2. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР» и Законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ, 1999, № 30, ст. 3988; Российская газета, 1999, № 150; Вестник Конституционного Суда РФ, 1999, № 5.

3. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона о внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО Энергомашбанк» // Российская газета, 1999, № 219; Собрание законодательства РФ, 1999, № 45, ст. 5478; Вестник Конституционного Суда РФ, 1999, № 6.

4. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Российская газета, 2006, № 297; Бюллетень Верховного Суда РФ, 2007, № 3.

5. Постановление Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ № 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" от 11 июня 1999 года // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации, N 8, 1999 год.

6. Определение КС РФ от 5 июля 2001 г. № 130-О "По запросу Омского областного суда о проверке конституционности положения пункта 12 статьи 7 Закона Российской Федерации "О налоговых органах Российской Федерации"// "Российская газета", N 162, 22.08.2001.

7. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

8. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 12 октября 2006 г. № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» // Вестник ВАС РФ, 2006, № 12; Экономика и жизнь, 2006, № 43.

9. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, 2001, № 7; Хозяйство и право. 2001, № 6; Российская юстиция, 2001, № 6; Экономика и жизнь. 2001, № 13; Специальное приложение к Вестнику ВАС РФ, 2005, № 12.

10. Постановления ФАС МО от 15 января 2008 г. № КА-А40/13980–07, от 4 сентября 2007 г., 11 сентября 2007 г. № КА-А40/9055–07 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

11. Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 28.07.2008 N А33 14747/07 - Ф02-2805/08// Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

12. Проект Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Режим доступа: http://www.arbitr.ru/_upimg/A5EFC1C2BF5E6EEB92478BDE3B426B7C_1.pdf

13. Решение по делу 2а-686/2017 ~ М-579/2017 (02.05.2017, Слободской районный суд (Кировская область)) // [Электронный ресурс].- Режим доступа: URL: <https://rospravosudie.com/law> (Дата обращения: 27.04.2018)

14. Решение по делу 1-74/2018 (09.04.2018, Ленинский районный суд г. Иваново (Ивановская область)) // [Электронный ресурс].- Режим доступа: URL: <https://rospravosudie.com/law> (Дата обращения: 27.04.2018)

Литература

1. Алехин А. П. Административное право Российской Федерации: учебник. / Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. – М.: ИКД «Зерцало-М». 2003. -244 с.

2. Анохин, А. Е. Актуальные проблемы ответственности за совершение налоговых правонарушений: автореф. дис. ... канд. юрид. Наук: 12.00.14 / Анохин Алексей Евгеньевич. – М., 2004. -27 с.

3. Арсеньева, Н.В. Проблемы привлечения к ответственности за нарушение сроков представления налоговых деклараций: сравнительно-правовой анализ норм Налогового кодекса Российской Федерации и Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях // Налоги. – 2013. – № 5. – С. 16-18.

4. Архипенко Т.В., Характеристика налоговой ответственности. Санкции за нарушение налогового законодательства // Финансовое право./ Архипенко Т.В., Макаров А.В. - 2005. № 6. С. 20–22.

5. Бакаев, А.В. Налоговые поступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Бакаев Александр Викторович – Ростов н/Д., 2009 -4с.

6. Бахрах, Д. Н. Административное право России: учебник для вузов // Бахрах, Д. Н. - М.: Норма, 2002. 143с.

7. Власюк, В.И., Проблемы привлечения к административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов // Власюк, В.И., Жадобина, Н.Н. - Вестник Сургутского государственного университета. – 2016. – № 1 (11). – С. 9-14.

8. Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России /Волженкин, Б.В. - СПб.: Юридический центр Пресс. 2007. -678 с;

9. Гогин, А. А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14 / Гогин Александр Александрович - Саратов, 2002. -21 с;

10. Гуев, А.Н. Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации: Часть первая: Разделы I - VIII: Главы 1-20 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

11. Долгова, А.И. Некоторые вопросы диалектики познания преступности и ее причин // Методологические проблемы изучения преступности и ее причин: Сборник научных трудов / Долгова, А.И. - М., 1986. -19 с.

12. Журавлева, О.О. К вопросу о правовой природе финансовой ответственности / Журавлева, О.О. - Юрист. - 2013. - № 12. -5 с.

13. Иоффе, О.С. Вина и ответственность по советскому праву / Иоффе, О.С. - Советское государство и право. - 1972. - № 9.

14. Казаков, В.В. О понятии ответственности в налоговом праве / В.В. Казаков - Финансовое право.-2009.-№7-4 с.

15. Калантарова, Э.И. Актуальные проблемы законодательного регулирования административной ответственности за правонарушения в области налогового законодательства // Административное право и процесс. – 2014. – № 1. – С. 74-77.

16. Калинина, Л. А. Некоторые современные проблемы административной ответственности за нарушения финансового и налогового законодательства // Законодательство. 1999. № 8.- 47с.
17. Карасева, М. В. «С какого возраста гражданин может быть субъектом налогового правонарушения?» // Российская юстиция. 1996. № 6. С. 42, 43.
18. Комментарий к НК РФ, частям первой и второй / Под ред. Ю. Ф. Кваши; 6-е изд. М., 2009. -384с.
19. Кустова, М. В. Указ. соч. С. 371–372.
20. Кустова, М. В. Налоговое право России: Общая часть: Учебник. – / Кустова, М. В. –М. -366 с.
21. Кобзарь-Фролова, М.Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии: Монография / Кобзарь-Фролова, М.Н - М.: ВГНА Минфина России, 2010. -168с.
22. Кот, А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы и Польши): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12/00/14 / Кот Андрей Генрихович -М.: 1995. 19с.
23. Криминология: Учебник / Под ред. В.Н. Кудрявцева и В.Е. Эминова. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2007.138 с.
24. Крохина, Ю.А. Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. д.ю.н., проф. Ю. А. Крохина. 2-е изд., перераб. - М.: Норма, 2004. -339 с.
25. Кудрявцев, В.Н. Причины правонарушений. М., 1976. 286 с.
26. Кузнецов, А.П. Криминологическая и уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений - Следователь. 2000. № 4. -26 с.
27. Курдюк, П.М. Развитие научных подходов и концепций о сущности юридической ответственности в контексте трансформации российской правовой системы // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. - 2012. - № 3 (22). – 45с.

28. Кучеров, И.И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ) / Кучеров, И.И. - М., 2000. -261с.
29. Лермонтов, Ю. М. Когда вина исключена // Бюджетный учет. 2010. № 4. С. 56–59.
30. Малиновская, В.М. Ответственность за налоговые правонарушения: научно-практический комментарий к главе 15 Налогового кодекса Российской Федерации // Реформы и право - 2014. - № 4. -34с.
31. Матузов, Н.И. Теория государства и права / Матузов, Н.И., Малько А.В. – М., 2001. – С. 432-435;
32. Мелехин, А.В. Административное право Российской Федерации: Курс лекций / Мелехин, А.В.— М., 2009.
33. Надежин, Н.Н. Понятие налогового преступления в эволюции правовой системы России XX / Н.Н. Надежин // Налоги (журнал). – 2007. - №6. – СПС // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>;
34. Назаров, В.Л. Ответственность юридическая // Юридический энциклопедический словарь / гл. ред. А.Я. Сухарев; ред. кол.: М.М. Богуславский [и др.]. 2-е изд., доп. М.: Сов. энциклопедия, 1987. -296 с.
35. Налоговое право России. Учебник для вузов/ Отв. ред. д. ю.н., проф. Ю.А.Крохина - М.: Норма, 2003.-351 с.
36. Налоговое право: Учебник / Под. ред. Пепеляева С. Г – М.: Юристъ, 2004. -394 с.
37. Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М. 2006. С.399 - 404.
38. Общая теория государства и права: Академический курс: В 2 т. Теория права // Под ред. М.Н. Марченко. М.: Зерцало, 1998. Т. 2. - 592 с.;
39. Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе // Общая теория права / Под общ. ред. Баева В.К. Нижегородский ВШ МВД России, 1999. -450 с.

40. Панов, А.Б. Особенности административной ответственности за налоговые правонарушения // Административное право и процесс. - 2014. - № 6. - С. 41 - 46.

41. Панова, И. В. Еще раз о двух тенденциях, разрушающих целостность института административной ответственности // Вестник Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации. 2007. № 8.

42. Пепеляев, С. Г. Комментарий к главе 15 «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» части первой НК РФ // Ваш налоговый адвокат. 2000. № 1;

43. Поленина, С.В. Социалистическое право как система // Социалистическое право и научно - техническая революция / Поленина, С.В. - М., 1979. – 88 с.

44. Пурас, М. Г. Объект уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организации // Право и политика. 2010. № 6. С. 1164.

45. Русанов, Г.А. Преступления в сфере экономической деятельности. М.: Проспект. 2013 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

46. Серков, П.П. Административная ответственность в российском праве: современное осмысление и новые подходы: монография / Серков, П.П. - М.: Норма, Инфра-М, 2012. – 86 с.

47. Соловьев, И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и сборов / Соловьев, И.Н - М.: Главбух, 2000. -48 с.

48. Соловьев, И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Дис. ... докт. юрид. наук: 12.00.14 / Соловьев Иван Николаевич - М.: 2005.

49. Теория государства и права: Учебник для вузов / Под ред. В.М. Корельского и В.Д. Перевалова. 2-е изд., изм. и доп. - М.: НОРМА, 2000. - 435 с.

50. Трегубова, Е.В. Административно - деликтологические проблемы предупреждения налоговых правонарушений: Дис.... канд. юр. наук: 12.00.14 / Трегубова Елена Валентиновна - М., 2005.

51. Трегубова, Е.В. Правовые запреты и причины совершения налоговых правонарушений / Е.В. Трегубова // Административное и муниципальное право. – 2008. -№6 // Сайт справочно-правовой системы Консультант Плюс [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL:<http://www.consultant.ru>

52. Уголовная ответственность // Большой юридический словарь. 3-е изд., доп. и перераб. / Под ред. проф. А. Я. Сухарева. М., 2007.

53. Уголовное право Российской Федерации. Общая часть / Под ред. А. С. Михлина. М., 2004. -66 с.

54. Шилехин, К.Е. Соотношение административной и налоговой ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. // Научный вестник Омской академии МВД России № 4 (51), 2013

55. Якуба, О.М. Административная ответственность / Якуба, О.М – М.: Юридическая литература, 1972. -36 с.

56. Янжул, И.И. «Основные начала финансовой науки» М. 2002г. -241 с.

Выпускная квалификационная работа выполнена мной совершенно самостоятельно. Все использованные в работе материалы и концепции из опубликованной научной литературы и других источников имеют ссылки на них.

« ___ » _____ Г.

(подпись)

(Ф.И.О.)