

Министерство образования и науки Российской Федерации
ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра таможенного, административного и финансового права

**ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА
НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

АВТОРЕФЕРАТ МАГИСТЕРСКОЙ РАБОТЫ

магистранта 3 курса юридического факультета
направления 40.04.01 «Юриспруденция»
профиль «Налоговое, бюджетное, банковское право»

Авдеевой Виктории Алексеевны

Научный руководитель: к.ю.н.,
доцент кафедры таможенного,
административного и финансового
права

Зав. кафедрой:
к.ю.н., доцент

 09.04.18г.

подпись, дата

М.В. Плещева

инициалы, фамилия

 09.04.18г.

подпись, дата

С.А. Овсянников

инициалы, фамилия

Введение. Актуальность магистерского исследования. Одним из наиболее опасных видов противоправного поведения граждан и юридических лиц в сфере экономики можно считать налоговые правонарушения, поскольку они существенно тормозят проведение социально-экономических реформ и ставят под угрозу интересы личности, общества и государства.

На сегодняшний день сложность налогового законодательства, постоянные его изменения, а также низкая налоговая культура среди населения и недоверие юридических и физических лиц к налоговой системе увеличивают масштабы уклонения от уплаты налогов, расширяют проявление теневой экономики, тем самым создают угрозу экономической безопасности. В поведении налогоплательщиков отсутствует стереотип весомости исполнения налогового обязательства, а, следовательно, не наблюдается инициативного участия в экономической и социальной жизни общества, членом которого он является. В результате – уклонение от уплаты налогов как общественное явление ежегодно получает все большее распространение, что приводит к недополучению до трети налоговых поступлений в федеральный бюджет.

В настоящее время законодательство Российской Федерации, регулирующее отношения в сфере налогообложения, включает в себя Конституцию РФ¹, Налоговый кодекс РФ², Кодекс об административных правонарушениях РФ³, Уголовный кодекс РФ⁴ и принятые в соответствии с

¹ Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. 2014. № 31. Ст. 4398.

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; 2017. № 1 (Часть I). Ст. 16.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 03.04.2017) // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340; 2016. № 17. Ст. 2479.

³ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 17.04.2017) // Собрание законодательства РФ. 2002. № 1 (ч. 1). Ст. 1; 2017. № 17. Ст. 2460.

⁴ Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 17.04.2017) // Собрание законодательства РФ. 1996. № 25. Ст. 2954; 2017. № 17. Ст. 2453.

ним федеральные законы и подзаконные нормативно-правовые акты, а также международные договоры Российской Федерации.

В сфере налоговых правоотношений принято выделять два вида налоговых деликтов – преступления и правонарушения. Отличие между ними обуславливается их нормативностью и степенью общественной опасности и за них могут быть предусмотрены возможные три вида ответственности: налоговая, административная и уголовная.

Первостепенное значение в борьбе с налоговыми правонарушениями имеют оптимизация налоговой политики и повышение эффективности правового регулирования отношений по поводу взимания налогов и сборов. Особое внимание при этом следует обратить на совершенствование налогового законодательства, устранение пробелов и коллизий в правовом регулировании налогообложения, существование которых не только провоцируют и способствуют совершению налоговых правонарушений, но и позволяют избегать юридической ответственности за их совершение.

Научная разработанность темы. Теоретической основой магистерской диссертации послужили труды многих российских ученых, таких как: Анохин А.Е., Брызгалин А.В., Гаршин А.С., Гоголев А. М., Кинсбургская В.А., Козырев А.А., Крохина Ю.А., Липинский Д.А., Мусаткина А.А., Панов А.Б., Сатарова Н.А., Тютин Д.В., и прочие. Вопросы административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах затрагивались в работах Анохина А.Е., Бахраха Д.Н., Блиндюк И.В., Васкевича К.Н., Галагана И. А., Игнатьевой С.В., Липатова Э. Г., Филатова А. В., Чаннова С. Е. и др., уголовная ответственность исследовалась в трудах Козырева А.А., Крохиной Ю.А., Назарова О.В., Савельевой Ю.М., Соловьева И.Н. и др.

Цель магистерского исследования – провести комплексный анализ правового регулирования ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В соответствии с поставленной целью определены следующие задачи

исследования, имеющие как теоретическое, так и практическое значение:

1. Рассмотреть историю становления института ответственности в налоговом праве.
2. Определить общие положения об ответственности за совершения налоговых правонарушений.
3. Охарактеризовать виды ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах: налоговую, административную и уголовную ответственность и выявить их особенности.
4. Выделить проблемы привлечения к ответственности за нарушение налогового законодательства
5. Предложить пути совершенствования законодательства, регулирующего институт ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

Объектом исследования выступают общественные отношения, складывающиеся в процессе привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Предметом исследования являются нормы конституционного, финансового, налогового, административного и уголовного права, регулирующие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Методологическая основа исследования. В ходе написания применялись общенаучные методы, такие как:

Логический, который позволил автору структурировать работу и обозначить поэтапное исследование предложенных вопросов.

Исторический, диалектический и системный методы, методы синтеза и анализа, статистический метод, дали возможность исследовать многообразные подходы законодателя к условиям и порядку применения норм об ответственности за нарушение налогового законодательства, учитывая подходы теоретиков и практиков.

Метод толкования права, а также межотраслевой метод предоставили возможность провести комплексное исследование вопросов ответственности за нарушение налогового законодательства, уяснить действительную волю законодателя, выражающуюся в тексте правовых актов, провести разграничение отдельных категорий и определить их содержание с общетеоретических позиций, позиций налогового и финансового права.

Сравнительно-правовой метод, имеющий ключевое значение в науке уголовного права, дал возможность сравнительного анализа законодательства различных стран в целях его гармонизации по вопросам ответственности за нарушение налогового законодательства.

Формально-юридический метод позволил нам выявить достоинства и недостатки законодательного регулирования и особенности правоприменительной практики по проблемам ответственности за нарушение налогового законодательства.

Метод правового моделирования позволил выработать методические рекомендации по совершенствованию норм об ответственности за нарушение налогового законодательства.

Системно-структурный метод дал возможность провести разграничение отдельных категорий и определить их содержание, значение в понятийной системе финансового права.

Полученные результаты (положения, выносимые на защиту) и их новизна. Исходя из сложности и многоаспектности исследуемой темы и фиксированного объема работы, магистрант не претендует на исчерпывающее освещение всех ее аспектов. В диссертации рассматриваются только наиболее важные, концептуальные вопросы правового регулирования ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Научная новизна работы заключается в проведении теоретического осмысления сущности налогового правонарушения и преступления, проблем законодательства, регулирующего институт ответственности, а также в обозначении конкретных мер, направленных на

совершенствование данного направления.

Теоретическая значимость работы направлена на укрепление методологических основ качества правового регулирования ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Положения магистерской диссертации способствуют уточнению и развитию понятийного аппарата общей теории права, финансового и налогового права.

Практическая значимость исследования: результаты магистерского исследования могут быть использованы в учебной и практической деятельности, работниками судов и юридических консультаций.

Достоверность и обоснованность полученных результатов обеспечиваются согласованностью методологической базы, выступающей теоретическим и практическим основанием осуществления комплекса методов, логически ориентированных на цель, объект, предмет и задачи исследования, организацией эмпирического исследования, логикой построения анализа результатов и проверки гипотез.

Апробация результатов исследования. Основные положения работы изложены в двух публикациях по теме диссертации:

1. «Теоретические и практические аспекты изменений в сфере ответственности за нарушения налогового законодательства», опубликована в сборнике научных трудов «Право и общество в условиях глобализации: перспективы развития», 2017 г.

2. «Практические аспекты совершенствования в сфере ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах» - принята к публикации в номер «1 (24)» 2018 г. Электронного журнала «Научный журнал».

Кроме того, в процессе подготовки магистерской работы автор принял участие во Всероссийской научно-исследовательской конференции, а также в межвузовском круглом столе, с темой конкурсной работы: «Изменения в сфере налогообложения». В рамках участия в межвузовском столе был присвоен диплом II степени.

Структура работы. Диссертация состоит из введения, трех глав, семи

параграфов, заключения и списка литературы.

Основное содержание работы.

Историю развития ответственности за нарушение налогового законодательства можно охарактеризовать пятью этапами. На первом этапе налоги и механизмы их взимания возникают в зачаточном состоянии. В конце XVII — начале XVIII вв. наступает второй период развития налогообложения. В этот период налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства, происходит формирование первых налоговых систем, включающих в себя прямые и косвенные налоги. Третий период развития налогообложения начинается свою историю в XIX в. и отличается уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании. Четвертый период — советский (1917-1991 гг.) — стремление государства искоренить массовое уклонение от налогообложения привело к усилению уголовных репрессий, направленных против налоговых нарушений. Пятый период — постсоветский (современный — 1991 г. — по сегодняшний день). В НК РФ за последние годы произошли значительные изменения, затрагивающие налоговые правоотношения, а также институт юридической ответственности, и в ряде случаев принципиально меняющие сложившуюся систему отношений и представлений. Наличие как положительных, так и отрицательных эффектов говорит нам о неоднозначности последних новаций налогового законодательства, касающихся института ответственности за правонарушения в области налогов и сборов, в контексте основной цели государственной правовой политики.

В настоящее время законодательство Российской Федерации, регулирующее отношения в сфере налогообложения, включает в себя Конституцию РФ, Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы и подзаконные нормативно-правовые акты, а также международные договоры Российской Федерации. Но все же, именно

Налоговый кодекс Российской Федерации является основным законодательным актом, регулирующим отношения, связанные с совершением и привлечением к ответственности лиц за налоговые правонарушения. Налоговые правонарушения и преступления представляют не меньшую опасность, чем другие преступления экономической направленности, так как касаются интересов государства и угрожают экономической безопасности страны. Поэтому необходимо уделять особое внимание работе по предупреждению и пресечению, как налоговых правонарушений, так и преступлений.

В отечественном праве сформировано два основных подхода к пониманию ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов: часть исследователей считает налоговую ответственность разновидностью административной, другая часть – считают ее самостоятельным видом ответственности. На наш взгляд, существование различных взглядов на те или иные правовые явления является естественным процессом развития науки, тем более, что это не препятствует реализации правосудия в налоговой сфере. С учетом наличия специфического основания для наступления налоговой ответственности, собственной правовой базы и ряда других обстоятельств, мы считаем, что имеются все основания считать налоговую ответственность самостоятельным видом ответственности.

За совершение налоговых правонарушений предусмотрена также административная ответственность. Отличительным видом административной ответственности именно в налоговом законодательстве, является тот факт, что к нарушителям применяется только один ее вид - штрафы, размер которых установлен законодательством. Другие виды административной ответственности для налоговых нарушений не предусмотрены.

За совершение налоговых преступлений, под которыми понимается совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством РФ,

предусмотрена уголовная ответственность. Традиционно налоговые преступления отличаются существенной сложностью в доказывании.

Что касается обзора судебной практики по налоговым преступлениям, то с каждым днем статьи 198 и 199 УК РФ становятся все более востребованными сотрудниками правоохранительных органов. В спешке и погоне за высокими показателями следствие часто не приводит достаточных доказательств вины подозреваемого. Это дает возможность защите переквалифицировать то или иное преступление, тем самым смягчив приговор.

Уголовно-процессуальным кодексом РФ определено, что на этапе судебного расследования переквалификация преступления может быть проведена лишь в сторону смягчения наказания. А в некоторых случаях даже возможно добиться оправдания подзащитного.

Нами выявлены некоторые проблемы, как то: проблема видовой идентификации ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, которая на сегодняшний день так и не разрешена; проблема двойного налогообложения, наличие которой создает серьезные трудности для российских организаций и предприятий, осуществляющих деятельность, получающих доходы или имеющих имущество за рубежом; расхождения в законах о налогах и сборах, которые могут стать причиной не только международного двойного налогообложения, но и международного уклонения от уплаты налогов.

Заключение. Проведенный в диссертационном исследовании анализ отношений, складывающиеся в процессе реализации норм, предусматривающих ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, дает повод сфокусировать внимание на основных выводах.

В процессе исследования мы постарались учесть особенности правовой природы и содержание юридической ответственности, ее разноплановость и многоаспектность. Потому как от всестороннего, тщательного исследования юридической ответственности, как в теоретическом, так и правоприменительном аспекте, зависит дальнейшее развитие,

совершенствование, как отечественных теоретических концепций, так и законодательства Российской Федерации о юридической ответственности, особенно в сфере налогообложения.

Анализируя статьи КоАП РФ, НК РФ и УК РФ, содержащие нормы о юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, а также теоретические наработки отечественных ученых, мы изначально выделили административную, уголовную и налоговую ответственность, и постарались выявить и исследовать координационные и управленческие связи между ними. Так как именно функциональные связи в нормативном и правовом регулировании устанавливают определенный механизм, в котором действие одной нормы активирует другую норму и наоборот.

Таким образом, на основании вышеприведенных доводов можно заключить следующее:

1. Правильным будет считаться название термина «ответственность за налоговые правонарушения», нежели термин «налоговая ответственность».

2. «Ответственность за налоговые правонарушения» и «административная ответственность» выступают как два самостоятельных вида ответственности.

Несмотря на то, что в отечественном праве сформировано два основных подхода к пониманию ответственности за совершение правонарушений в сфере налогов и сборов: часть исследователей считает налоговую ответственность разновидностью административной, другая часть – считают ее самостоятельным видом ответственности. С учетом наличия специфического основания для наступления ответственности, собственной правовой базы и ряда других обстоятельств, мы придерживаемся позиции, что имеются все основания считать налоговую ответственность самостоятельным видом ответственности.

3. Ответственность за налоговые правонарушения заключается в применении к субъекту налогового правоотношения, совершившему

налоговое правонарушение, мер правового воздействия, предусмотренных действующим законодательством в порядке, определенном законом с целью наказания и принуждения к исполнению возложенной на субъект конституционной обязанности по соблюдению норм налогового права.

4. Ответственность за налоговые правонарушения можно назвать комплексным межотраслевым институтом права, потому как данный вид ответственности предполагает задействование мер различных видов ответственности – налогового, административного и уголовного, исходя из характера совершенного правонарушения.

В рамках исследования поставленной темы, нами были выявлены некоторые проблемы, например:

1. Наличие пробелов и коллизий в правовом регулировании налогообложения, существование которых не только провоцируют и способствуют совершению налоговых правонарушений, но и позволяют избегать юридической ответственности за их совершение.

2. Проблема расхождения в законах о налогах и сборах, которые могут стать причиной не только международного двойного налогообложения, но и международного уклонения от уплаты налогов.

3. Проблема двойного налогообложения. Ее наличие создает серьезные трудности для российских организаций и предприятий, осуществляющих деятельность, получающих доходы или имеющих имущество за рубежом.

4. Единство целей административной и уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах создает предпосылки возникновению института замены одного вида ответственности на другой и возможностей применения данного института в зависимости от возникающих условий, учитывая степень общественной опасности и угрозы экономической безопасности страны. То есть, имея в распоряжении данный институт, органы государственной власти могут превратить сферу административной ответственности, как в тонкий государственный инструмент, развивающий бизнес, так и в сферу административного

произвола.

В качестве нововведения в законодательство по налогам можно представить следующие:

1) Разграничение понятий «налоговая оптимизация» и «налоговое правонарушение», которое включает в себя два направления:

1.1) введение в налоговое законодательство общих принципов, позволяющих обозначить границу между законным и незаконным снижением налоговой нагрузки. Действия налогоплательщика считаются законными, если:

- заключением сделки достигается самостоятельная экономическая либо деловая цель, при этом уменьшение налогового бремени не может быть признано экономической целью сделки;

- эти действия не нарушают ни закон, ни цель, преследуемую законодателем при принятии нормы права;

- налогоплательщик честно и открыто предоставляет информацию и ведет финансовые дела, что рассматривается налоговыми органами как гарантия его добросовестности.

1.2) Введение в налоговое законодательство специальных норм, направленных на борьбу с конкретной налоговой схемой: установление четких правил, что можно делать налогоплательщику в конкретной ситуации, а что нельзя.

2) Развитие международного налогового права. Данное направление позволит странам совместными усилиями найти более действенные средства урегулирования различного рода ситуаций в сфере международного налогообложения, в том числе в направлении унификации налоговых законов в целях уменьшения возможностей международного двойного налогообложения и международного уклонения от налогообложения.

3) Исключение из статей НК РФ понятий «ответственность за совершение налогового правонарушения», и включение такого понятия, как «налоговая ответственность», вследствие чего уяснение смысла правового

института налоговой ответственности будет проще и понятнее.

4) Внесение изменений в ст. 108 НК РФ, дополнив его пунктом, изложенным в следующей редакции: «Предусмотренная настоящим Кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не влечет уголовной ответственности».

5) Улучшение механизма привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления:

5.1) Синхронизация сроков проведения налоговых проверок согласно НК РФ и сроков давности привлечения к уголовной ответственности, установленных УК РФ.

5.2) Повышение эффективности взаимодействия налоговых и следственных органов по выявлению и расследованию преступлений в сфере налогообложения.

В настоящее время налоговое законодательство еще несовершенно и требует доработки. Реализация предлагаемых нами мер будет способствовать повышению его ясности, стабильности, единообразному толкованию и однозначности применения, что в конечном итоге позволит значительно снизить количество совершаемых налоговых правонарушений.