

МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего  
образования  
«Тольяттинский государственный университет»  
Институт права  
\_\_\_\_\_  
(наименование института полностью)

Кафедра «Конституционное и административное право»  
\_\_\_\_\_  
(наименование)

40.04.01 Юриспруденция

\_\_\_\_\_  
(код и наименование направления подготовки)

Правовое обеспечение государственного управления и местного самоуправления  
\_\_\_\_\_  
(направленность (профиль))

## **ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА (МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)**

на тему «Ответственность за уклонение от уплаты налогов»

Студент

Н.Е. Карчава

\_\_\_\_\_  
(И.О. Фамилия)

\_\_\_\_\_  
(личная подпись)

Научный  
руководитель

к.э.н., В.Ю. Моисеева

\_\_\_\_\_  
(ученая степень, звание, И.О. Фамилия)

Тольятти 2021

## Содержание

Введение.....	3
Глава 1. Теоретические и правовые основы уплаты налогов.....	8
1.1 Особенности системы налогообложения в РФ .....	8
1.2 Причины налоговых правонарушений.....	13
1.3 Способы уклонения от уплаты налогов.....	25
Глава 2. Характеристика ответственности за уклонение от уплаты налогов .	28
2.1 Административная ответственность за уклонение от уплаты налогов.....	28
2.2 Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов.....	41
Глава 3. Повышение эффективности мер борьбы с налоговыми мошенничествами .....	53
3.1 Органы, осуществляющие борьбу с налоговыми нарушениями .....	53
3.2 Рекомендации по совершенствованию мер борьбы с налоговыми мошенничествами .....	58
Заключение .....	67
Список используемой литературы и используемых источников.....	70

## Введение

В статье 198 УК РФ дано определение понятия уклонения от уплаты налогов. Суть этой статьи заключается в непредставлении налоговых деклараций и других документов, предоставление которых согласно действующему законодательству Российской Федерации является обязательным. Основной причиной нарушений и предоставление недействительной информации является финансовые интересы государства. Под термином уклонение - необходимо понимать, что это умышленное деяние, которое влечет за собой частичное или полное не поступление соответствующих налогов и сборов в бюджет Российской Федерации.

### **Актуальность исследования:**

Не только государство несёт обязанности перед своими гражданами, но гражданин как часть государства принимает на себя бремя ответственности за его нормальное функционирование. Конституция Российской Федерации совместно с Налоговым кодексом (ст. 57) обязуют каждого оплачивать на законодательном уровне установленные налоги и сборы. Однако некоторые граждане и представители бизнес - сообщества, а таких по состоянию на 2017 г. зарегистрировано 7,5 миллионов (коммерческие юридические лица, индивидуальные предприниматели, главы крестьянских и фермерских хозяйств) [2], не всегда своевременно и в полном объёме уплачивают налоги.

В этой связи государством используются методы правового регулирования исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, которые включают в себя и уголовно-правовые инструменты, представленные в УК РФ (статьи 198, 199, 199.1, 199.2, 199.3, 199.4).

Непосредственно преступность и наказуемость уклонения от уплаты налогов раскрываются в ст. 198 УК РФ и ст. 199 УК РФ, рассмотрим их в контексте темы настоящей статьи.

Наряду с повышенным вниманием к борьбе с неуплатой налогов, законодатель притворяет в жизнь правовые механизмы, направленные на сохранение баланса интересов государства и неплательщиков налогов, попавших в поле зрения правоохранительных органов, в частности регулирующие освобождение от уголовной ответственности и стимулирующие пополнение доходной части бюджета.

Согласно текущему законодательству, освобождение от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов возможно. Но при наличии оснований закреплённых в общей части (УКРФ ч. 1 ст. 76.1, так и на основании примечаний 3, 2 в статьях 198 и 199 УКРФ соответственно).

### **Степень разработанности темы:**

В научной статье Василенко В.А., Кузнецов Е.А., Попов А.В., основываясь на статистические данные Генеральной прокуратуры Российской Федерации, проводится уголовно-правовой анализ налоговых преступлений.

Авторы Чикотаева А.А., Власова Я.О., Монгуш Ю.Д. рассматривают такие понятия как налоги и налогообложения. Ими же изучено понятия «налоговое преступление» и его особенности, а так же специфика расследования таких преступлений. Рассматривают возможные способы расследований уклонений от уплаты налогов, а так же рассматривают лица, которые могут привлекаться к ответственности за уклонение от уплаты налогов (лица физические и юридические). Ими проведен анализ процесса расследования налоговых преступлений. Изучены предмет и независимая сторона преступлений, которые относятся к статьям 198 и статьям 199 Уголовного кодекса РФ. А так же авторы перечисляют главные приемы, которыми можно воспользоваться для сокрытия дохода или прибыли от налогообложения, и основные способы выявления налоговых преступлений.

Анализируются автором Мосин Е.Ф. явления и тенденции, характерные для налоговой преступности. В своих работах Мосин Е.Ф. рассказывает о возможных методах борьбы связанных с уклонением уплаты

налогов в Российской Федерации. Он проводит анализ раскрытия , декриминализации уклонений уплаты налогов в 2016 г. (а она была относительно небольшой в 2016г. уровень криминализации уклонения был понижен примерно до уровня 2010 г.), а в 2017 г. законодателем фактически была осуществлена криминализация уклонения от уплаты налогов. Вместе с тем утверждается, что законодательство, которое действует на сегодняшний день в России, предусматривает всяческие процессуальные механизмы выявления нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, которые не дают оснований считать соответствующие процедурные правила противоречащими конституционным требованиям справедливости, определенности и необходимости. Приводятся статистические данные, характеризующие криминальную и криминологическую картины налоговой сферы, в том числе данные о размерах ущерба от налоговых преступлений за год, количестве налоговых преступлений за год, доле ущерба от налоговых преступлений в общем ущербе от преступлений экономической направленности за год (2010-2017 гг.); данные о возрасте и образовании осужденных за налоговые преступления (2013-2016 гг.), о количестве осужденных за налоговые преступления и о видах и размерах примененных к ним наказаний (2011-2016 гг.). Рассматриваются условия освобождения совершивших налоговое преступление от уголовной ответственности за него, и описываются популярные заблуждения бизнесменов относительно этих условий. Анализируется сравнительно новая тенденция в работе налоговых и правоохранительных органов: взыскание суммы ущерба, причиненного преступным уклонением от уплаты налогов юридическим лицом, с физических лиц, непосредственно виновных в этом уклонении.

## **Методологическая основа исследования.**

Методологическая основа исследования представлена двумя группами методов:

1 группа: Общенаучные методы, которые используются в любом исследовании, политическом, правовом, управленческом т.д.

Исследование правовых проблем проводят при помощи научного анализа, мысленно разделяя правовые явления на отдельные элементы, чтоб изучить каждый из них. Но каждый из элементов функционирует только во взаимодействии и связи с другими элементами. Из этого следует, что анализ элементов одновременно предполагает осмысление их взаимодействий и связей, что определяет содержание синтеза. Анализ и синтез неразрывно связаны, находятся в единстве друг с другом в процессе познания, в нашем случае правовом.

Использование метода индукции необходимо в процессе познания правовых явлений, начиная от определения опытных (эмпирических) данных, их анализа, систематизации, обобщения и что дает на этой основе общий вывод. Но любой процесс с использованием метода индукции должен быть подвергнут проверке. Для этого используют метод дедукции, основа которого, заключается в вычленении из каких-либо общих данных, которые считаются достоверными, характерных следствий, часть которых может быть проверена опытным путем. Следствия, которые вытекают из индуктивных выводов, подтверждаются практическим опытом (экспериментом или реальными правовыми процессами), значит, эти выводы можно считать достоверными и соответствующими действительности.

Важными методами исследования являются методы сравнения, обобщения и классификации.

Вторая группа: Частнонаучные методы исследования: сравнительно-правовой метод, историко-правовой метод, формально-юридический метод.

Применение описанных методов в комплексе способствует изучению объекта исследования с разных сторон в соотношении его элементов между собой, а также предполагает достижение поставленных целей и задач исследования.

**Теоретическая основа исследования** - исследования представлена на основании учений об ответственности за уклонение от уплаты налогов.

**Объект исследования** - являются отношения, которые складываются на основании несоблюдении налогового законодательства.

**Предмет исследования** - составляет ответственность за уклонение от уплаты налогов.

**Цель исследования** - заключается в выработке научных подходов к осуществлению функции местного самоуправления в области распоряжения муниципальным имуществом и средствами местных бюджетов, и, как следствие формирования практических рекомендаций для усовершенствования правового регулирования и практической деятельности органов местного самоуправления различных типов муниципальных образований.

#### **Задачи исследования**

- изучить особенности системы налогообложения в РФ;
- представить причины налоговых правонарушений.
- рассмотреть возможные методы уклонений от уплаты налогов;
- выявить какая административная ответственность может наступить впоследствии уклонений от уплаты налогов;
- выявить какая уголовная ответственность может наступить впоследствии уклонений от уплаты налогов;
- охарактеризовать органы, осуществляющие борьбу с налоговыми нарушениями;
- разработать рекомендации по совершенствованию мер борьбы с налоговыми мошенничествами.

## **Глава 1. Теоретические и правовые основы уплаты налогов**

### **1.1. Особенности системы налогообложения в РФ**

Основополагающая ныне существующей налоговой системы в Российской Федерации закладывались еще в далеких 1991 годах, когда был принят закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации».

В ноябре, а точнее 21 ноября 1991 года по Указу президента РФ, была сформирована отдельная (самостоятельная) Государственная служба, на которую возложили обязанности по разработке и реализации налоговой политики в РФ.

В статье номер 8 налогового кодекса Российской Федерации дается четкое пояснение, что такое налоги, сборы и страховые взносы. А если говорить проще то налог – это обязательная безвозмездная оплата, которая взимается с юридических (организаций) и физических лиц в виде выделения принадлежащих им по праву владения хозяйственного ведения или оперативное управление финансовых средств, для поддержания экономической стабильности в стране и ее регионах (муниципальных образованиях).

Конституция РФ и налоговый кодекс РФ обязывают всех лиц (физические и юридические) своевременно и в полном объеме оплачивать предусмотренные законом налоги и сборы, в свою очередь которым (налогам и сборам) необходимо содержать в себе экономическую основу (ст. 3 ч. 1 НК РФ).

Налоговую систему мы можем оценить по нескольким критериям:

- Сбалансированность госбюджета;
- Продуктивность, развитие и прирост производства;
- Ценовая стабильность;



- Производительность соцполитики;
- Своевременная и полная уплата налогов.

Принципы, которые содержатся в основании налога, можно представить в трех группах:

- Экономические, к ним относятся эффективность налогообложения, которая минимизирует издержки страны по взиманию налога
- Правовые, к этому принципу относится экономическая целостность и приоритетность налоговой законодательной системы
- Организационные принципы, это универсальность налогового обложения, которое предоставляет всем равные требования для всех плательщиков

Все действующие в РФ сборы и налоги можно разделить на несколько групп, которые отображаются в приложении 1

Налоговое законодательство является всеобщим и равным для налогообложения. Назначение налогов осуществляется путем принятия во внимание фактической способности налогоплательщика к уплате налогов. Они не несут в себе дискриминацию по отношению к кому либо, не опираются на социальные, расовые, национальные, религиозные и другие критерии.

Система налогообложения РФ является централизованной: основная её часть попадает в федеральный бюджет, потому как федеральные налоги устанавливают органы власти, они распространяются и являются обязательными по всей территории России. Федеральный налог направляется:

в Федеральный бюджет и нижестоящие бюджеты (с целью оказания финансовой поддержки), Из Федерального бюджета Федеральный налог

направляется в налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы и налог на доходы физических лиц приложении 2.

Приводя пример, опираясь на 284 статью НКРФ, установленные налоги на прибыль в организациях являются федеральными, они оплачиваются по ставке в 20%, из которых только 2% уходят в федеральный бюджет, все остальное переходит в тот субъект РФ, где и осуществляет деятельность эта организация-налогоплательщик.

Финансово-бюджетные аспекты российской системы налогообложения сами по себе выступают лишь одним из регулировочных рычагов государственного экономического функционирования, но их роль при исполнении национальной налоговой политики очень высока. Рациональное использование финансово-бюджетных инструментов может оказать положительное влияние на положение экономики в совокупности и дать возможность достичь установленных целей. Весь инструментарий требуется рассматривать как единое целое для бесперебойной уместной взаимной связи.

На протяжении многих лет существенную долю доходов федерального бюджета составляют нефтегазовые доходы, величина которых в перспективе снизится из-за падения цен на энергоносители. Выявлено, что в 2020 г. будет продолжен курс на рост налоговой нагрузки на бизнес и население в основном за счёт увеличения акцизов, налога на добычу полезных ископаемых, страховых взносов, более широкого использования кадастровой стоимости при налогообложении недвижимости. Результатами повышения налогов являются замедление темпов роста ВВП, ухудшение предпринимательского и инвестиционного климата, минимальный рост реальных доходов населения.

Налоговым законодательством России наряду с общей системой налогообложения предусмотрены специальные режимы (гл.26 НК РФ):

единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), упрощенная система налогообложения (УСН), единый налог на вмененный доход (ЕНВД), патентная система налогообложения (ПСН). С 1 января 2019 года в г. Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан проводится эксперимент – введен специальный налоговый режим «Налог на профессиональный доход». Период проведения - до 31 декабря 2028 года [1].

Субъекты-юридические лица могут применять или обычный режим налогообложения, или один из специальных режимов. В первом случае субъекты являются налогоплательщиками (в зависимости от наличия тех или иных объектов налогообложения) НДС, акциза, водного налога, транспортного налога, земельного налога, налога на имущество организаций, налога на прибыль[2].

Для того, чтобы получать еще больше доходов в бюджет государства от налогов и сборов, необходимо исследовать зарубежный опыт введения различных налогов.

Например, в Соединенных Штатах Америки существуют различные налоги в каждом штате, в зависимости от климата и условий жизни. Налоговые поступления в этой стране составляют порядка 80% от всех доходов бюджета. Россия является страной с различными субъектами: области, края, автономные округа и т.д. На опыте США необходимо разработать для каждой области индивидуальные налоги, денежные средства от сбора которых, могли бы пополнить как бюджет страны, так и бюджеты регионов. Например, в Сибири ввести налог на собирательство и охоту, в Приморском и Краснодарском краях – на ловлю рыбы и морепродуктов.

В Китае существует налог на бракоразводный процесс, который помогает задуматься людям, как о расторжении брака, так и о его заключении. Если в России ввести такой налог, то можно избежать

легкомысленных браков и разводов, а также увеличить количество «полных» семей.

В Чили существует налог на наследование, который заключается в том, что исчисляется от чистой стоимости переводимых после смерти активов, при этом ставки зависят от близости родства покойного и получателя наследства[3]. В России нет подобного налога, и если его ввести, то можно увеличить доходную часть бюджета еще на несколько процентов.

Таким образом, налоговые доходы являются основным и самым главным механизмом для увеличения государственного бюджета России, так как их объем равен почти семидесяти пяти процентам. Для того, чтобы увеличить налоговые поступления, необходимо ввести ряд налогов, исходя из опыта зарубежных стран:

- США – индивидуальные налоги по субъектам;
- Китай – налог на бракоразводный процесс;
- Чили – налог на наследование.

Преимуществом введения данных налогов является увеличение доходной части бюджета РФ, а вследствие этого: улучшение жизни граждан, развитие страны, финансирования различных жизненно важных сфер жизни.

Недостатком данного проекта является увеличение налоговой нагрузки, возможное недовольство граждан.

Сроки уплаты налогов регламентированы, всего платежа 4: три авансовых и годовой.

Авансовые платежи вносятся так:

- за 1 квартал — до 25 апреля текущего года,
- за полугодие — до 25 июля текущего года,
- за 9 месяцев — до 25 октября текущего года.

Платеж за последние четыре месяца в текущем году не вносится, он считается годовым и оплачивается до 30 апреля следующего года.

Таким образом, без сомнения, развитие системы налогообложения имеет большое значение. Государство, для достижения наивысшего уровня государственных финансов, должно осуществлять комплекс определенных мер, для достижения этой планки. В связи с чем, государство внедряет налоговую политику, которая служит главным инструментом для пополнения бюджета страны.

## **1. 2 Причины налоговых правонарушений**

Анализ причин совершения налоговых правонарушений показывает недостаточный общий уровень правовой и экономической грамотности одних субъектов предпринимательства, стремление других субъектов предпринимательства уклониться от уплаты налогов и платежей, самонадеянность и небрежное отношение третьих, ненадлежащая постановка ведения бухгалтерского и налогового учета, не правильное применение норм налогового законодательства, что, в свою очередь, не освобождает от дальнейшего исполнения невыполненного или нарушенного обязательства и привлечения к ответственности.

Существует несколько критерий налоговых правонарушений, которые условно можно поделить на 3 категории: правовые, экономические и моральные. Приложение 3.

Совершение налогового правонарушения влечет наступление негативных последствий, заключающихся в применении к нарушителю мер административной или уголовной ответственности.

Уголовная ответственность наступает в виде штрафа, общественных работ, исправительных работ, ограничения либо лишения свободы, с применением дополнительных мер наказания.

Так как налоговый орган является представителем государства, он вправе требовать от налогоплательщиков полного исполнения налоговых

обязательств, привлечение виновного лица к одному из видов юридической ответственности может сопровождаться применением вынужденных и принудительных мер взысканий налоговых задолженностей.

Важным элементом борьбы с налоговыми правонарушениями является широкое разъяснение норм налогового законодательства, в связи, с чем разъяснительная работа является основным методом воздействия на налогоплательщиков налоговыми органами.

Среди причин, из-за которых люди не платят налоги, можно выделить четыре основные группы:

- политические;
- экономические;
- моральные (психологические);
- технико-юридические.

Например, к причинам уклонения уплаты транспортного налога по мнению автора Измайлова М.О.. К числу причин отнесены экономические и духовно-нравственные факторы, к числу условий - правовые, политические и организационно-технические факторы, установлена их взаимосвязь. Определено, что повлиять на масштабы уклонения от уплаты транспортного налога можно путем воздействия не столько на причины, обусловленные естественным желанием налогоплательщика сохранить принадлежащие ему средства, сколько на условия[26].

Причина ситуации состоит в незначительном контроле предпринимателей и компаний со стороны уполномоченных органов. Власти предпринимают разные шаги, направленные на устранение такой проблемы, а также привлечении виновных лиц к ответственности.

Все налоговые правонарушения по НК можно разделить на группы:

-связанные с нарушением порядка постановки на учет в налоговом органе;

-связанные с нарушением порядка и способа представления налоговой декларации и иных сведений;

-связанные с представлением в налоговый орган недостоверных финансовых сведений, либо непредставлением необходимых сведений;

-связанные с неуплатой или неполной уплатой сумм налогов (сборов), в том числе налоговым агентом.

Основные составы налоговых правонарушений в сфере налогов и сборов, предусмотренных в НК РФ и КоАП РФ:

эти правонарушения направлены против системы налогов, а та же против прав и свобод налогоплательщиков;

против системы гарантий выполнения обязанностей налогоплательщика;

против контрольных функций налоговых органов;

против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;

против обязанности по уплате налогов; против исполнения доходной части бюджетов.

Ниже представлены налоговые правонарушения, которые чаще всего встречаются, а именно:

– Несвоевременность предоставления ответственным лицом организации заявления о постановке на учет в налоговом органе «(ст.116 НК РФ; ст.15.3 КоАП РФ)»;

– Несвоевременное информирование налогового органа об изменении связанных с банковским счетом (открытие или закрытие счета) «(ст.15.4 КоАП РФ)»;

– Грубые отклонения от правил при работе с учетом прибыли и растрат а так же с объектами налогообложения (базы для исчисления страховых взносов) « (ст.120 НК РФ);»

- Непредоставление налоговой декларации (ст.119 НКРФ);
- Отсутствие налоговых выплат «(ст.122 НК РФ)»;
- Недекларирование либо недостоверное декларирование товаров «(ст.16.2 КоАП РФ)»;
- Выявляются ошибки при неверном открытии банковского счета «(ст.132 НК РФ)»;
- Выявляются нарушения по срокам выполнений поручений о переводе налогов (сборов, страховых взносов), авансовых платежей, пеней и штрафов « (ст.133 НК РФ)»;
- Невыполнение решений налоговых органов банком, о временном прекращении производить операции по счетам налогоплательщиков «(ст. 134 НК РФ)»;

Отграничение адвокатом деяний, предусмотренных УК РФ, от налоговых правонарушений состоит в анализе и выявлении отличий. Самым главным отличием между преступлением и каким либо иным правонарушением является их различный уровень общественной безопасности.

Критерии отграничения преступления от других правонарушений: характер наступивших последствий совершенного деяния; мотивы и цели совершения деяния; форма вины; преступление предусмотрено только уголовным законом, оно влечет за собой такие последствия, как уголовное наказание и судимость.

Налоговые органы осуществляют налоговый контроль в соответствии со статьей 82 Налогового кодекса Российской Федерации. Они контролируют налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов, в порядке соответствующем действующему Налоговому Кодексу Российской Федерации.

Уполномоченные сотрудники налогового органа осуществляют регулярное наблюдение в пределах данных им полномочий методом проведения выездных проверок. Таким образом, они получают необходимую



информацию для ведения учета и составлений отчетов от агентов, плательщиков налогов и сборов. В соответствии с НКРФ лица, которые осуществляют такие проверки, также имеют право производить смотр помещений и прилегающих к ним территорий при помощи которых можно извлекать доход, но в пределах предусмотренных настоящим кодексом.

Органы налоговой службы, осуществляют контроль в соответствии со статьями 87 — 100 НК РФ. Проверки существуют двух типов это камеральные и выездные.

Самой важной задачей в проведении выездных и камеральных проверок заключается в том, что бы контролировать плательщиков (налогов, сборов и страховых взносов) что бы ими соблюдалось налоговое законодательство.

В случае проверки и впоследствии налоговый орган выявит правонарушение подобного рода, то такие дела будут регулироваться статьей 101 Налогового Кодекса РФ.

Руководитель налогового органа или его заместитель выносит решение после того как будут изучены материалы налоговой проверки и тут только 2 варианта:

1) привлечь за совершение налогового правонарушения к ответственности;

или

2) отказать в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое преступление

Понятие «налоговое преступление» отсутствует, как в НК РФ, так и в Уголовном кодексе РФ (далее по тексту УК РФ), однако учитывая положения УК РФ, такое понятие можно сформулировать следующим образом — под налоговым преступлением, следует понимать, совершенное общественно опасное деяние, запрещенное уголовным законодательством под угрозой

наказания, посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения и заключающееся в уклонении от уплаты налогов.

В настоящее время уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений в российском законодательстве, предусмотрена статьями 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ.

На территории Российской Федерации действует три вида налогов и сборов: Федеральные, Налоги субъектов РФ и местные налоги, которые регулируются статьями 12,13,14, 15 НКРФ. Приложение 4.

Но, не смотря на разность видов налогов, в случае уклонения уплаты любого из них будет нести ответственность в соответствии со статьей 198 УКРФ или статьей 199 УКРФ.

Рассмотрим более подробно данные статьи:

13 статья НКРФ регулирует систему федеральных налогов и сборов.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;
- сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- государственная пошлина.

Статья 14 НК РФ определяет систему региональных налогов.

К региональным налогам относятся:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог.

Статья 15 НК РФ определяет систему местных налогов.

К местным налогам относятся:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц.
- торговый сбор

Уголовный кодекс Российской Федерации, а именно статьи 198 и 199 регулируют вопросы, связанные с несением ответственности за уклонение от уплаты налогов. Так уклонение от уплаты налогов понимается как, заведомо умышленное преступление, которое направленно на неуплату соответствующих налогов в частичном или полном объеме в бюджет Российской Федерации.

Методы, которые чаще всего используют в качестве уклонения от внесения соответствующих налоговых выплат, это предоставление в налоговый орган искаженные данные в налоговой декларации или иных документах. Передача которых обязательно должна осуществляться в налоговый орган по случаю установленному законодательством Российской Федерации. Сюда же относится и не предоставление налоговых деклараций и других обязательных документов в налоговый орган.

Учитывая тот факт, что предоставление в налоговый орган необходимых документов (деклараций) и временные промежутки по уплате налогов не всегда совпадают, то в соответствии со статьями 198,199 УК РФ, временем окончания преступления будет считаться его имеющаяся невыплата налога в установленное налоговым законодательством срок.

Налоговая декларация — это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога, а также о других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, в установленной форме, в порядке и в сроки, установленные этим законодательством (пункты 2, 6 и 7 статьи 80 НК РФ).

Под иными документами, указанными в статьях 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся: выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов-фактур (статья 145 НК РФ), расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (статьи 243 и 398 НК РФ), справки о суммах уплаченного налога (статья 244 НК РФ), годовые отчеты (статья 307 НК РФ), документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Исходя из статьи 198 УК РФ, объектом преступления может стать физическое лицо, которое достигло возраста 16 лет, на которое возлагается налоговые обязательства в рамках действующего законодательства по своевременной оплате соответствующих налогов и сборов. Сюда же относится и нарушение, связанное с не предоставлением в налоговый орган обязательных документов (декларации и другие документы) с помощью которых налоговые органы осуществляют контроль. В некоторых случаях в соответствии со статьей 11 НК РФ им может являться и индивидуальный предприниматель, который зарегистрирован в установленном порядке и осуществляющий предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частный нотариус, адвокат, учредивший адвокатский кабинет.

Субъектом преступления, ответственность за которое предусмотрена статьей 198 УК РФ, может быть и иное физическое лицо, осуществляющее представительство в совершении действий, регулируемых законодательством о налогах и сборах, поскольку в соответствии со статьями 26, 27 и 29 НК РФ налогоплательщик (плательщик сборов) вправе участвовать в таких

отношениях через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ.

К субъектам преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, могут быть отнесены руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий. К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. При этом следует иметь в виду, что при решении вопроса о наличии у лица умысла на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, надлежит учитывать обстоятельства, указанные в статье 111 НК РФ, исключаящие вину в налоговом правонарушении.

Важным условием в соответствии со статьями 198 и 199 УК РФ является присутствие состава преступления, а к ним относятся крупный и особо крупный размер неоплаченных налогов за 3 финансовых года подряд.

Точная сумма неоплаченных налогов и (или) сборов (как обязательный признак состава преступления) будет рассчитываться опираясь на примечания к статье 198 УК РФ или из примечания к статье 199 УК РФ.

Неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ)

Преступление, предусмотренное статьей 199.1 УК РФ, является оконченным с момента не перечисления налоговым агентом в личных интересах в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством

(пункт 3 статьи 24 НК РФ), в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) сумм налогов и (или) сборов в крупном или особо крупном размере, которые он должен был исчислить и удержать у налогоплательщика.

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, а также лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера).

Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2 УК РФ)

Преступление, предусмотренное статьей 199.2 УК РФ, заключается в сокрытии денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством РФ о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки.

Под сокрытием денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (статья 199.2 УК РФ), следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

Исходя из примечания к статье 169 УК РФ, под крупным размером следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей двести пятьдесят тысяч рублей. Состав преступления, предусмотренный статьей 199.2 УК РФ,

наличествует и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого в крупном размере с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки.

При этом следует иметь в виду, что уголовная ответственность по статье 199.2 УК РФ может наступить после истечения срока, установленного в полученном требовании об уплате налога и (или) сбора (статья 69 НК РФ).

В соответствии с законом субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.2 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом.

Непосредственный объект налоговых преступлений — экономические и финансовые интересы государства, отношения, возникающие между налогоплательщиками и государством.

Предметом преступления выступают: налоги и сборы.

Объективная сторона, данной категории преступлений, характеризуется деянием в форме бездействия и выражается в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений.

Субъективная сторона, характеризуется виной в форме прямого умысла и специальным мотивом — желанием не платить налоги и сборы.

Рассмотрение судом уголовных дел о налоговых преступлениях

Доказательствами, подтверждающими наличие или отсутствие в содеянном признаков составов преступлений, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, могут быть налоговые декларации, другие необходимые для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов документы, акты проверок исполнения законодательства о налогах и сборах, иные формы

проведения налогового контроля органами, уполномоченными на это законодательством, а также заключение эксперта, материалы проверок исполнения законодательства о налогах и сборах иных органов.

Исходя из положений главы 34 УПК РФ по поступившим уголовным делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, суду надлежит исследовать, содержатся ли в постановлении о привлечении в качестве обвиняемого, обвинительном заключении данные о том, какие конкретно нормы законодательства о налогах и сборах, действовавшего на момент совершения преступления, нарушены обвиняемым, а также сроки уплаты конкретного налога и (или) сбора.

Если в обвинительном заключении отсутствуют указанные и другие данные, что исключает возможность постановления судом приговора или вынесения иного решения на основе данного заключения, судья в силу статьи 237 УПК РФ по ходатайству стороны или по собственной инициативе должен решить вопрос о возвращении дела прокурору для устранения препятствий к его рассмотрению.

При рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях, суды учитывают вступившие в законную силу решения арбитражных судов, судов общей юрисдикции, а также другие решения, постановленные в порядке гражданского судопроизводства, имеющие значение по делу. Такие решения подлежат оценке в совокупности с иными собранными доказательствами по правилам статьи 88 УПК РФ.

В целях наиболее полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств, связанных с этими преступлениями, стороне защиты необходимо привлекать к участию в судебном разбирательстве специалистов, а в необходимых случаях заявлять ходатайства о проведении соответствующих экспертиз.

В соответствии со статьей 309 УПК РФ судам при рассмотрении данной категории дел, надлежит учитывать, что в приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ,



должно содержаться решение по предъявленному гражданскому иску. Истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы (подпункт 16 пункта 1 статьи 31 НК РФ) или органы прокуратуры (часть третья статьи 44 УПК РФ), а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (статьи 1064 и 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (статья 54 УПК РФ).

Приняв решение об удовлетворении гражданского иска, суд должен указать в приговоре размер подлежащей взысканию денежной суммы и в зависимости от вида неуплаченного налога — наименование бюджета (федеральный, региональный, местный) или государственного внебюджетного фонда, в доход которого указанная сумма подлежит взысканию.

Обжалование адвокатом решений налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц (ст.ст. 101.2, 137-140 НК РФ)

Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством РФ.

### **1.3 Способы уклонения от уплаты налогов**

Данная тема является актуальной ввиду отсутствия законодательного урегулирования правовой природы данных понятий. Отсутствие законодательного закрепления порождает ряд проблем, в частности, субъекты налогообложения активно используют пробелы в законодательстве или используют незаконные способы снижения налогового бремени или уклонения от уплаты налогов и сборов, что негативно отражается на экономической безопасности государства.

Чаще всего в нашей стране уклоняются от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) и налога на прибыль. Такое заявление сделала зампредседателя Следственного комитета России генерал-полковник Елена Леоненко.

Заместитель председателя Следственного комитета России генерал-полковник Елена Леоненко раскрыла самую популярную схему ухода от уплаты налогов в нашей стране. По ее словам, это уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость (НДС) и налога на прибыль. Самый распространенный вид налоговых преступлений в России — это стандартная схема, когда создается искусственный документооборот.

С помощью такого способа завышаются расходы, и на эту сумму занижается прибыль, с которой уплачивается налог на прибыль в меньшем размере, чем он должен быть уплачен по закону.

Кроме того, на сумму завышенных расходов в результате искусственного документооборота в налоговых декларациях выставляются вычеты по НДС, сказала представитель Следственного комитета. Также распространено незаконное возмещение НДС из бюджета.

Гражданское законодательство несет в себе запрет на мнимые и притворные сделки и предусматривает гражданско - правовые последствия, в формате двухсторонней реституции, то есть возвращения сторонам всего полученного в рамках сделки.

Для признания сделок, которые заключаются для незаконного обхода налогов, недействительными, в мировой практике наработаны судебные доктрины, которые позволяют раскрыть данный факт:

- «Существо над формой»;
- «Деловой цели»;
- «Сделки по шагам».

На территории Российской Федерации разрешены к применению такие доктрины как: «Существо над формой» и «Сделки по шагам».

Имеют место быть ситуации, когда по заключенной сделке у налоговых органов могут отсутствовать доказательства того факта, что она является мнимой. Такое бывает, когда (к примеру) фирма заключает сделку, в соответствии с которой обязательства сторон исполняются фактически. Но при всем этом, налоговые обязательства сторон, установленные в соответствии со сделкой, не выполняются контрагентом. Если в данном случае, контрагент приходится фирме дружественной компанией, то можно считать, что целью этой сделки мог быть и уход от уплаты налогов.

Не все заключаемые сделки, могут иметь мнимый, или притворный характер, но при этом совершаться для уклонения от уплаты налогов. По сути, данный пример можно подвести под ст. 169 НК РФ, то есть совершенную с заведомо ложной целью, противоположной основам нравственности и конечно правопорядка.

Таким образом, об уклонении можно говорить только в том случае, если действия налогоплательщика были умышленными. Что, конечно же очень трудно доказать.

На первый взгляд, такая простая и безобидная реализация прав граждан, может нести в себе умысел уклонения от налогов. А также наоборот, действия налогоплательщика, являются вполне законными, но могут быть рассмотрены налоговым ведомством, в качестве уклонения от уплаты налогов.

Подводя итог, уклонение от уплаты налогов приравнивается к серьезной экономической опасности для нашей страны. Потому как именно налоги являются неотъемлемой частью для пополнения бюджета в любой стране. Обязательства, которые связанные с уплатой налогов, несомненно, влияют на благосостояние граждан и предприятий, потому они и стараются обмануть налоговую систему и уклоняются от обязательств внесения ими необходимых налоговых взносов в государственный бюджет.

## **Глава 2. Характеристика ответственности за уклонение от уплаты налогов**

### **2.1 Административная ответственность за уклонение от уплаты налогов**

В любой стране налоги уплачиваются большинством слоев населения. Из налоговых поступлений государство финансирует значительную часть расходов: на оборону, здравоохранение, образование, на содержание органов управления, судебной системы, на социальную и культурную сферу и т.д.

Однако не редким явлением становятся и нарушения правил налогообложения, предусматривающие разные виды ответственности, в число которых входит и административная ответственность.

В настоящее время налоговые правонарушения становятся все частым явлением. Налоговый кодекс Российской Федерации статьей 106, закрепляет в себе определение о налоговом правонарушении. В данной статье идет речь о том, что налоговое правонарушение это поступок плательщика (налогов, страховых взносов, агент) (его действие или бездействие) в соответствии с которым Налоговый Кодекс РФ предусмотрел ответственность. [1]

Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений зафиксированы в 15 статье Налогового Кодекса Российской Федерации. Вот их главные аспекты:

- налоговая ответственность представляет собой разновидность финансово-правовой ответственности;
- ответственность за совершение налоговых правонарушений несут как организации, так и физические лица старше 16 лет;
- До тех пор пока вина за совершение налоговых правонарушений не будет доказана, лицо (физическое или юридическое) будет являться невинным;

- при этом никто не может быть повторно привлечен к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

- основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение налогового законодательства является решение налогового органа о привлечении его к ответственности.

### 1. Административная ответственность — дополнительная.

Опираясь на статью 108 Налогового кодекса РФ, в которой идет речь о том, что за совершение налоговых нарушений не всегда следует ответственность только по НКРФ, но существует положение, в котором говорится, что наложенный штраф не снимает с должности лиц какой либо другой ответственности, который установлен законом, к которому относится и КоАП РФ.

Это значит, что за одно и то же нарушение из числа перечисленных в НК РФ штраф может следовать одновременно:

- для организации — по соответствующей статье Налогового кодекса;

- лично для кого-то из должностных лиц (директора, главбуха и др.) — уже по статье КоАП РФ.

### 2. Должностное лицо как субъект административной ответственности за налоговые правонарушения.

В качестве субъекта административной ответственности могут выступать и организации. Но только не в случае с налогами. Для данной категории нарушений санкции по КоАП РФ установлены только для должностных лиц. Что, вполне объяснимо. Наложение дополнительного административного штрафа на организацию, которая уже подверглась налоговому штрафу, означало бы нарушение принципа однократности привлечения к ответственности. А это недопустимо.

3. Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации предусмотрел основную меру пресечения за совершение налогового нарушения в виде денежного штрафа. А так же в нем имеется

целый ряд иных наказаний (административных), которые влекут за собой последствия в виде выписанных предупреждений, в виде выполнения обязательных работ либо может произойти административный арест. Но за налоговые проступки в большинстве случаев налагается штраф. За некоторые нарушения предусмотрено и предупреждение, но его на практике применяют редко.

4. Для административного штрафа обязательен налоговый состав.

В ситуации, когда есть действующее решение ИФНС о привлечении организации к ответственности за налоговое правонарушение, все достаточно ясно. Нарушение выявлено, решение принято, ответственность легла на организацию и, например, ее руководителя.

В соответствии с положениями ст. 109 НК РФ налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности в следующих случаях:

- 1) отсутствует факт совершения налогового правонарушения;
- 2) отсутствует вина лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение налогового правонарушения физическим лицом, которое на момент совершения не достигло возраста шестнадцати лет;
- 4) сроки давности привлечения к ответственности истекли.

Статьей 113 НК РФ установлен следующий срок давности привлечения к административной ответственности: три года со дня окончания соответствующего налогового периода. В случае обращения в суд, существует и срок давности взыскания штрафов в судебном порядке — шесть месяцев с момента истечения срока исполнения требования об уплате (ст. 115 НК РФ).

Вопросы административной ответственности подробно изучались в трудах доктора юридических наук, профессора Кониной Н.М. Так, под данным видом юридической ответственности им понимается предусмотренная законодательством правовая ответственность за совершенное административное правонарушение, связанная с применением административных наказаний (санкций). [2]

Административная ответственность считается дополнительным видом ответственности. В ст. 108 НК РФ закреплено положение, согласно которому назначенный организации налоговый штраф не снимается с ее должностных

лиц иной ответственности, установленной законом, в том числе Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ.)[3]

Это значит, что за одно и то же нарушение из числа перечисленных в НК РФ штраф может следовать одновременно:

- для организации — по соответствующей статье Налогового кодекса РФ;

- лично для кого-то из должностных лиц (директора, главбуха и др.) — уже по статье КоАП РФ.

В качестве субъекта административной ответственности могут выступать и организации. Но только не в случае с налогами. Для данной категории нарушений санкции по КоАП РФ установлены только для должностных лиц. Это можно объяснить тем, что назначение дополнительного административного штрафа организации, которая уже подверглась налоговому штрафу, нарушало бы принцип однократности привлечения к ответственности. А это недопустимо.

КоАП РФ предусмотрен целый спектр административных наказаний, начиная с предупреждения и заканчивая обязательными работами и административным арестом. Но за нарушения в сфере налогообложения в большинстве случаев налагается штраф. Однако за некоторые нарушения предусмотрено и предупреждение, но на практике его применяют редко.

Все случаи, в результате которых может наступить административная ответственность, закреплены статьями главы 15 КоАП РФ. Протоколы при

этом составляются уполномоченными работниками налогового органа, а сам процесс рассмотрения дел полностью регулируется главой 29 КоАП РФ.

Административные правонарушения в сфере налогообложения условно можно разделить на несколько групп. Первая из них касается порядка осуществления налогового контроля. В частности, административный штраф может быть назначен за нарушение сроков постановки на учет в налоговой инспекции, за просрочку в сообщении об открытии счета и т.д. Во вторую группу входят неправомерные действия, касающиеся, собственно, уплаты налогов. К их числу можно отнести нарушение сроков подачи декларации, а также порядка ведения бухгалтерского учета. В последнем случае директор и главный бухгалтер освобождаются от ответственности при предоставлении уточняющего расчета с уплатой недостающей суммы налога и штрафных санкций.

Уклонение от уплаты налогов и сборов вряд ли отвечает признакам незначительности проступка, в соответствии со ст. 2.9 КоАП РФ, когда возможно освобождение.

Смягчающие обстоятельства по КоАП РФ связаны либо с отношением лица к случившемуся:

- раскаяние,
- добровольное участие в заглаживании ущерба,
- либо с личностью правонарушителя: беременная женщина, несовершеннолетний, тяжелое эмоциональное состояние.

Отягчающие связаны с усугублением ущерба, повышением общественной опасности деяния.

Подводя итог можно сделать вывод, что совершение налогового нарушения влечет за собой целый ряд последствий которые могут привести не только к дисциплинарной ответственности, но и к административной (которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ), и даже к уголовной.



Очень важно правильно применять соответствующие санкции, в связи с тем, что налоги – это основной источник обеспечения экономики государства, а также гарант деятельности государства в различных сферах. Если их поступления в бюджет уменьшатся, это приведет к неэффективному выполнению страной своих обязательств, внутренних и внешних функций, что, в свою очередь, негативно скажется на жизни всех граждан.

В соответствии с п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство к налоговым и другим финансовым отношениям не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

В то же время согласно п. 2 и п. 6 ст. 74 НК РФ[2] положения гражданского законодательства Российской Федерации применяются к правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налогов, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Налоговое поручительство является специальным способом исполнением обязанности по уплате налога и сбора, установленного налоговым законодательством.

По смыслу ст. 74 НК РФ объем ответственности налогового поручителя ограничивается только уплатой сумм налога и соответствующих пеней. При том, что решение затрагивало период до 2017 года, суд отдельно отметил, что с 1 января 2017 г. законодателем изменено понятие «налог» на понятие «уплата денежной суммы по договору поручительства», что с учетом п. 4 ст. 74 НК РФ позволяет распространить действие данной нормы на исполнение обязанности по уплате штрафа[2].

Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 21.02.2017 № Ф09-235/17 по делу № А76-1340/2015. Налогоплательщик исчислил и уплатил налог в соответствии с разъяснениями Минфина России. Налоговый орган счел подобный подход к исчислению неверным и доначислил налог, начислил пени и штрафы, поскольку, по мнению налогового органа,

разъяснения Минфина России не относятся к спорному налоговому периоду и в последующих разъяснениях позиция финансового ведомства пересмотрена[16].

Согласно позиции суда, если в разъяснениях по вопросу применения законодательства о налогах и сборах не содержится прямое указание по применению их в какой-либо определенный налоговый период и если разъяснения носят общий характер, довод об их несоответствии налоговому периоду является несостоятельным. Поскольку Минфин России осуществляет координацию и контроль находящейся в его ведении ФНС России, а налогоплательщик, в свою очередь, действовал согласно разъяснениям ведомства, у налогового органа отсутствовали основания для привлечения налогоплательщика к ответственности[13].

Дальнейший пересмотр Минфином России своей позиции по вопросу применения законодательства о налогах и сборах, по мнению суда, является обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика, поскольку данный факт порождает неопределенность по вопросу применения законодательства о налогах и сборах.

Постановление АС ЦО от 08.07.2019 по делу № А54-5030/2018 ООО «Торговый дом «Бирхауз». Так как реализация подакцизного товара в виде алкогольной продукции лицом, не являющимся ее производителем, не упомянута в перечне операций, отнесенных к объектам обложения акцизом, лицо, совершившее названную операцию, не может быть отнесено к плательщикам акциза, не наделено правом предъявлять покупателю к оплате сумму акциза, а покупатель подакцизного товара в этом случае не имеет права на вычет уплаченной им в качестве акциза суммы[12].

Постановление АС ВВО от 29.04.2019 по делу № А82-15241/2018 ООО «НТ». При расчете совокупного объема реализованных подакцизных товаров в соответствии с п. 9 ст. 194 НК РФ в целях определения коэффициента Т

следует учитывать подакцизный товар, который был реализован как на внутреннем рынке, так и на экспорт.

Определение СКАД ВС РФ от 05.07.2019 № 5-КА19-22 по делу Гудимовича В.Л.. Срок нахождения объекта недвижимости в собственности надлежит исчислять с момента заключения договора купли-продажи доли в праве общей долевой собственности на нежилое здание в 2004, а не с момента регистрации внесенных в реестр изменений в связи с выходом лица из состава участников общей долевой собственности.

Определение СКЭС ВС РФ от 19.07.2019 по делу № А40-232515/2017 ООО «Юмакс». Изначально определенная кадастровая стоимость объекта недвижимости была многократно занижена, о чем налогоплательщик не мог не знать. Новая кадастровая стоимость не может применяться к налоговому периоду 2016 г., поскольку увеличение фактически произошло задним числом. Налог на имущество организаций должен быть определен расчетным путем на основании объективных и соответствующих действительности сведений о стоимости объекта недвижимости[15].

Постановление АС ВВО от 04.04.2019 по делу № А29-4430/2018 ООО «Биоэнергетическая компания». Инспекция посчитала, что Общество занизило базу налога на имущество организаций, не включив в нее имущество, входящее в состав тепловой электростанции (система электроснабжения тепловой электростанции, градирня, дизельно-генераторная установка, дробилка с установленным вибростолом и транспортером, дымовая труба, ленточная сушилка, ленточный конвейер, оборудование участка промежуточного хранения и подачи топлива, и др.). Суд согласился с налоговым органом и пришел к выводу, что электростанция представляет собой комплекс зданий, сооружений и иных вещей, объединенных единым производственным назначением и технологическим режимом, а потому все входящее в ее состав имущество – это единый

недвижимый комплекс и, как следствие, объект обложения налогом на имущество[12].

Постановление АС УО от 12.07.2019 по делу № А50-30591/2018 ООО «Логистик Про». Предусмотренная п. 21 ст. 381 НК РФ льгота по налогу на имущество организаций в отношении объектов, имеющих высокий класс энергетической эффективности, направлена на повышение энергетической эффективности жилой недвижимости и не предназначена для объектов коммерческой недвижимости. Предусмотренная законом возможность установления класса энергетической эффективности для объектов недвижимости, не являющихся многоквартирными домами, сама по себе не означает распространения на такие объекты налоговой льготы.

Постановление АС ПО от 05.06.2019 по делу № А65-24893/2018 МУП «Предприятие Автомобильных Дорог». Установленное с 01.01.2015 ограничение возможности применения льготы в случаях получения имущества от взаимозависимых лиц направлено на предотвращение уклонения от налогообложения и исключение ситуаций, когда объектом обложения признавалось бы ранее использовавшееся оборудование, вновь принятое на учет. По смыслу п. 1 ст. 105.1 НК РФ взаимозависимость как таковая не является основанием для установления более обременительного налогового режима для налогоплательщиков, входящих в группу компаний и имеющих в силу этого длительные экономически и исторически обусловленные хозяйственные отношения с иными участниками группы. Соответственно, предусмотренное п. 25 ст. 381 НК РФ ограничение на применение освобождения от обложения движимого имущества, полученного от взаимозависимых лиц, должно толковаться в контексте вышеуказанных целей введения налоговой льготы и установления ограничений в ее применении. Предусмотренное данной нормой ограничение права на применение льготы не распространяется на ситуации, когда операции между взаимозависимыми лицами не могли повлечь неблагоприятные налоговые последствия, а именно неспособны привести к

выводу из-под налогообложения основных средств, принятых на учет до 01.01.2013.

Постановление АС ВСО от 04.06.2019 по делу № А74-7131/2018 ПАО «Федеральная гидрогенерирующая компания – Русгидро». Объекты основных средств, в отношении которых заявлена льгота, находятся непосредственно на территории гидроэлектростанции и участвуют в процессе выработки и преобразования электроэнергии. То есть являются оборудованием, обеспечивающим выработку, преобразование и передачу электроэнергии до точки разграничения, находятся в зоне балансовой и эксплуатационной ответственности СШ ГЭС, и не относятся к линиям электропередачи или сооружениям, являющимся неотъемлемой технологической частью линий электропередачи. Следовательно, они не относятся к имуществу, в отношении которого применяются льготы по налогу на имущество организаций. Право на применение льготы законодатель связывает именно с функциональной принадлежностью объектов налогообложения, а не с теми данными, которые указаны в учете налогоплательщика (в инвентарных карточках). Само по себе присвоение имуществу определенного кода ОКОВ не означает, что у налогоплательщика возникает право на применение льготы в отношении данного имущества [16, с. 266].

Постановление АС ЗСО от 10.07.2019 по делу № А46-14376/2018 ФГУП «Федеральный научно-производственный центр «Прогресс». Предприятию доначислен налог на имущество в связи с неправомерным применением льготы, предусмотренной п. 15 ст. 381 НК РФ. Оно не обладает статусом государственного научного центра. Поддерживая выводы инспекции, суд исходил из следующего: для применения п. 15 ст. 381 НК РФ (в ред., дейст. с 01.01.2015), правовое значение имеют не виды осуществляемой налогоплательщиком деятельности, а присвоенный в установленном порядке лицу статус государственного научного центра РФ.

Однако в утвержденном Правительством РФ распоряжением от 24.12.2015 № 2660-р перечне таких научных организаций сведений о налогоплательщике не содержится[8].

Постановление АС УО от 11.07.2019 по делу № А50-16686/2018 ПАО «Мотовилихинские заводы». Установленная п. 3 ст. 380 НК РФ льгота по налогу на имущество в отношении линий энергопередачи, а также сооружений, являющихся неотъемлемой технологической частью указанных объектов, исходя из экономико-правового значения и целевой направленности, предоставляется только тем организациям, которые осуществляют экономическую деятельность в сфере электроэнергетики и транспортировки энергии. Вывод о правомерности применения льготы на том основании, что спорные объекты участвуют в распределении электрической энергии исключительно на нужды третьих лиц, недостаточно обоснован, поскольку сделан без исследования и определения статуса налогоплательщика[9].

Постановление АС ЗСО от 16.07.2019 по делу № А45-4268/2016 ООО «Дома Сибири». Инспекция отказала в применении льготы по налогу на имущество в отношении объектов, являющихся составной частью трансформаторных подстанций и сетей электроснабжения. Суд удовлетворил требования Общества. В силу п. 1 ст. 11 НК РФ для определения юридически значимых признаков объектов в целях применения налоговой льготы следует принимать во внимание нормативные правовые акты, регулирующие отношения в сфере электроэнергетики. С учётом норм отраслевого законодательства в сфере энергоснабжения (ст. 3 Закона РФ от 26.03.2003 № 35-ФЗ «Об электроэнергетике») к линиям энергопередачи, а также сооружениям, являющимся их неотъемлемой технологической частью, относится имущество, которое с учетом функционального назначения используется для передачи электроэнергии[7].

Постановление АС ВСО от 04.07.2019 по делу № А33-25439/2016 ИП Мулина П.Н. Для применения пониженной ставки в отношении земельных участков сельскохозяйственного назначения необходимо их фактическое использование в соответствующей деятельности. В случае их использования в предпринимательской деятельности (по продаже земельных участков) налогообложение должно осуществляться в общеустановленном порядке.

Постановление АС ВСО от 15.07.2019 по делу № А19-10393/2018 ФКУ «ОИУ № 8». Организации, не обладавшие в налоговом периоде земельными участками, признаваемыми объектами обложения, не должны представлять декларации по земельному налогу. Если право собственности на переданные в пользование земельные участки не было зарегистрировано за РФ, необходимо исследовать вопросы о том, какие объекты находились на земельных участках, кто являлся собственником этих объектов и могут ли они быть отнесены к объектам, для которых налоговым законодательством предусмотрены льготы по земельному налогу.

Постановление АС ВВО от 26.04.2019 по делу № А28-10065/2018 ООО «Т.Б.М.-Слободской ДОК». Если Общество учреждено юридическим лицом с долей участия 100%, то в течение первого налогового периода оно не вправе применять УСН в силу подп. 14 п. 3 ст. 346.12 НК РФ. Последующее внесение изменений в учредительные документы и устранение условий, при которых организация не вправе применять УСН, в течение 30 дней, предусмотренных для подачи уведомления о применении УСН, предоставляет организации право на применение УСН в следующем после учреждения налоговом периоде[11].

Постановление АС ПО от 07.06.2019 по делу № А57-20417/2018 ИП Тупицына К.М. Инспекция пришла к выводу, что ИП неправомерно заявил вычеты в декларациях по НДС, так как является плательщиком налога по УСН. Суд признал решение инспекции необоснованным, поскольку ИП,

уведомив налоговый орган о переходе на УСН, не начал ее применять, фактически применял общий режим налогообложения, то есть отказался от УСН еще до начала ее применения[13].

Постановление АС ДО от 03.07.2019 по делу № А04-5977/2018 ООО «Дорожное эксплуатационное предприятие № 192». Обществом как правопреемником другой организации, применявшей УСН, подано уведомление в налоговый орган о переходе на данную систему. Инспекция уведомила о возможности применения данного спецрежима. При рассмотрении дела судом установлено, что до обращения в инспекцию с уведомлением налогоплательщик утратил право на применение УСН в связи с изменением долей в уставном капитале. Инспекция настаивала на том, что Обществу было достоверно известно о невозможности применения им УСН. Налогоплательщик же утверждал, что налоговый орган знал о несоответствии применения Обществом УСН и не направил ему уведомление об отсутствии оснований для применения УСН. Признавая обоснованность позиции инспекции, суд исходил из того, что изменение долей в уставном капитале не позволяло Обществу применять УСН. Следовательно, позиция налогоплательщика, что он действовал во исполнение разъяснений налогового органа, ошибочна. Право на применение УСН связано с соответствием налогоплательщика требованиям ст. 346.12 НК РФ, а не с фактом направления уведомления инспекции[12].

Постановление АС ВВО от 16.05.2019 по делу № А29-3021/2018 ЧУ «Цитадель». Субсидии, полученные организацией в счет возмещения убытков от реализации населению твердого топлива на основании договора с администрацией, подлежат учету в составе доходов при определении базы по УСН, поскольку в соответствии Порядком предоставления субсидий под убытками поставщиков понимаются доходы, недополученные поставщиками при реализации топлива твердого гражданам в результате государственного



регулирования цен. Указанные средства не могли быть квалифицированы в качестве целевого финансирования (целевых поступлений), освобождаемого от налогообложения в порядке подп. 14 п. 1 и п. 2 ст. 251 НК РФ, поскольку их расходование в соответствии с Порядком производится налогоплательщиком по собственному усмотрению. Полученные денежные средства не были направлены на осуществление уставной деятельности учреждения.

Возможные проблемы:

- отсутствует прозрачность в нормативных актах по налогам,
- нечеткое понимание формулировки термина «уклонение»,
- налоговые органы не всегда учитывают разъяснения Минфина России,
- отсутствие понятия «материалы налоговых органов».

Возможные пути их устранения:

- в НК РФ обозначить, что Минфин России осуществляет координацию и контроль находящейся в его ведении ФНС России, а налогоплательщик, в свою очередь, действовал согласно разъяснениям ведомства, у налогового органа отсутствовали основания для привлечения налогоплательщика к ответственности,
- зафиксировать понятие «уклонение» в НК РФ.
- зафиксировать понятие «материалы налоговых органов» в УПК РФ.

## **2.2 Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов**

Налоговые преступления в настоящее время причиняют существенный ущерб финансовой и бюджетной системе государства. Количество налоговых преступлений увеличивается, в том числе и квалифицированных по ст. 199 Уголовного Кодекса Российской Федерации. Следует отметить, что налоговые преступления становятся все более запутанными, субъектами

преступлений зачастую выступают: высший менеджмент организаций, управленцы и собственники, а также лица, на которых возложены полномочия обеспечивать оплату налогов, страховых взносов с организации в государственные внебюджетные фонды.

В настоящее время государство с развитой экономикой не может существовать без налоговой системы, защищающей интересы государства, и системы правовых гарантий, защищающих налогоплательщика. Защиту интересов государства, в том числе, представляют уголовно-правовые нормы за несоблюдение предписаний налогового законодательства. Тем временем общественная опасность неуплаты налогов находит свое выражение не только в юридических признаках, но и в объективной действительности. За последние десятилетия экономика (в том числе частный сектор) получила масштабное развитие, и, как следствие, в геометрической прогрессии увеличилось количество посягательств на сферу налогообложения.

Подтверждением тому является неоднократное обращение внимания к проблеме неуплаты налогов со стороны Президента и Правительства Российской Федерации. Так, в Концепции долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 г. указывалось, что «повышение собираемости налогов» должно способствовать поддержанию сбалансированности между расходами и доходами бюджетной системы».

Ежегодно в Бюджетном послании Президента РФ Федеральному Собранию обращается внимание на необходимость последовательных действий по предотвращению попыток уклонения от уплаты налогов не только в связи с недополучением бюджетом доходов, но и в связи с неравенством условий экономической деятельности субъектов хозяйствования.

В Ханты-Мансийском автономном округе – Югре в 2019 году недобросовестными налогоплательщиками принесен ущерб государству почти миллиард рублей (+14,3%; 940 810 тыс. руб.). Благодаря активным

действиям ФНС России и правоохранительных органов, возмещение составило 80% от причиненного ущерба (более 750 млн. руб.). За данные противоправные деяния предусмотрена налоговая (ст. 13-15,18 НК РФ), административная (15.3, 15.4-15.9,15.11 КОАП РФ) и уголовная ответственность (199 УК РФ).

Среди экономических преступлений, совершаемых юридическими лицами, на преступления налоговой направленности (ст. 199 УК РФ) приходится 79,5% всех выявленных преступлений экономической направленности. За ними следует мошенничество, преступления в виде присвоения или растраты, затем в виде незаконного использования товарных знаков, валютные преступления и прочие злоупотребления.

В связи со спецификой налоговых правонарушений, налоговым органам необходимо регулярное взаимодействие с органами внутренних дел. Где каждый из них будет применять свои методы, которые применяют в работе для своевременного выявления и предотвращения нарушений, совершенных в налоговом законодательстве.

Органы ФНС используют методы налогового контроля (камеральные и выездные проверки, мониторинг, экспертиза, наложение санкций и т.п.), органы внутренних дел используют оперативно-розыскные и уголовно-процессуальные методы. Именно органы налогового контроля при принятии решения о привлечении налогоплательщика к ответственности должны: изложить обстоятельства налогового правонарушения, собрать доказательства - документы и иные сведения, описать доводы налогоплательщика в свою защиту, проверить состоятельность этих доводов, обосновать решение о привлечении налогоплательщика, указать статьи НК РФ, предусматривающие данные правонарушения, применить меры ответственности.

Органы налогового контроля имеют право: получать объяснения налогоплательщиков и иных лиц, проверять данные учета и отчетности, осматривать помещения и территории, которые используются для извлечения

дохода организациями, осуществлять встречные сверки документов, контрагентов и операций, анализировать все направления деятельности, изучать балансовые счета в их взаимосвязи, проверять законность списания материальных ценностей, производить иные действия, разрешенные законодательством.

Таким образом, органы, осуществляющие уголовно-процессуальные действия защиты налоговой системы, могут получить информацию только от налоговых органов. Соответственно, уголовное дело возбуждается только на основании материалов, предоставленных органами налогового контроля.

Основным недостатком такого положения является то, что результатом налогового контроля являются выводы, сформулированные по формальным признакам. То есть, только в части определения величины неисчисленных и неперечисленных налогов. Органы налогового контроля не фиксируют следы правонарушений, не документируют обстоятельства, свидетельствующие об умысле и т.п. Невозможно разделить полномочия расследования между налоговой службой, полицией и следственными органами. Таким образом, можно сделать вывод, что сложившаяся в данный момент времени схема выявления налоговых преступлений излишне неэффективна.

Впоследствии органам внутренних дел, в кратчайшие сроки, необходимо провести все оперативно-розыскные действия и ответить на вопросы: установления умысла, создания противоправной схемы, соучастия иных лиц, сокрытия следов противоправного деяния и т.д. [2]. Но по таким материалам проведение проверки не представляется возможным в установленные законом сроки. Поэтому часто выносятся постановления об отказе в возбуждении уголовного дела, которые часто отменяются прокуратурой. Доказательствами по таким делам являются показания обвиняемых и свидетелей, документы финансового контроля.

Анализ судебной практики по ст. 199 УК РФ показывает, что данная статья является наиболее применяемой из всех имеющихся, на сегодня,

налоговых составах. Закрепление в уголовном законодательстве нормы ст. 199 УК РФ отвечает современным требованиям, так как:

- уклонения от уплаты налогов или сборов угрожают функционированию налоговой системы Российской Федерации;
- происходит распространение и криминализация налоговых правонарушений;
- международная практика применяет уголовное преследование лиц, уклоняющихся от уплаты налогов.

На страницах специальной литературы предлагаются различные подходы к дифференциации преступлений в сфере экономической деятельности. Так, по мнению профессора Авдеева В.А., преступления, совершенные по статье 198 УК РФ, относятся к четвертой группе преступлений в сфере экономики – преступлениям в сфере финансовой и фискальной деятельности государства [1]. Согласно этой точки зрения, перечень преступлений в сфере финансовой и фискальной деятельности государства продолжает уклонение от уплаты налогов, сборов организацией (ст. 199 УК РФ).

В данном случае, подделка официальных документов организаций, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков требует дополнительной квалификации по ст. 327 УК РФ.

Проблема уклонения от уплаты налогов и сборов в той или иной степени выраженности будет существовать всегда и оказывать на общество определенное влияние. Когда уклонение от уплаты налогов и сборов станет экономически нецелесообразным, тогда и отпадут многие факторы развития налоговой преступности, и здесь многое зависит от законодателя. Поэтому, вводя те или иные виды налогов и сборов, законодателю следует обязательно учитывать состояние экономики нашей страны, национальные традиции, общественную психологию и возможность налоговых органов по их сбору.

К тому же, общественная опасность неуплаты налогов и сборов проявляется в том, что убытки несет не только бюджетная система Российской Федерации, но и отдельно взятые организации, законопослушно уплачивающие налоги, вынужденные конкурировать с недобросовестными налогоплательщиками в далеко неравных условиях. Дестабилизация добросовестной конкуренции между участниками экономического сегмента провоцирует снижение темпов экономического развития страны, что влечет ухудшение положения всего общества в целом и развитие негативных социальных тенденций, детерминируя рост организованной преступности, в конечном счете, нарушая естественный процесс развития рыночных отношений, создавая угрозу экономике России.

Нужно отметить, что тема либерализации, в том числе и декриминализации уголовной политики, а также решения вопросов, связанных с пополнением бюджета страны налоговыми агентами, и нейтрализации роста налоговых преступлений обсуждалась еще с 2008 г.

Необходимость возврата капиталов в Россию поставила перед законодателем задачу таким образом сформулировать правовые нормы, чтобы лица его вернувшие были уверены в отсутствии применения к ним норм санкционного порядка и свободном обороте возвращенных финансовых средств. Обоснованность в освобождения от уголовной ответственности по основаниям, предусмотренным ч. 1 ст. 76.1 УК РФ весьма слаба.

Содержание основания кроется в том, что все потери бюджету должны быть компенсированы [1]. Однако, именно эти положения устанавливаются содержаниями статей 198-199 УК РФ. Возникает вопрос в необходимости дублирования оснований положениями Общей части УК РФ. Кроме того, такой дубляж приводит к неверному толкованию. В содержательной части имеются некоторые различия и таким образом правоприменительная практика складывается из различного применения одних и тех же оснований, но с различными положениями, сформированными в ч. 1 ст. 76.1 и примечании 3 к ст. 198,199 УК РФ. Правила освобождения применяются

аналогичным образом, однако, предусматриваются положениями ч. 3 ст. 76.1 УК РФ и регламентация обязанности по возмещению ущерба бюджетам, установленными ч. 1 и 2 ст. 76.1. УК РФ не применяются. Однако, такие установки также не лишены недостатков [2]. Так, содержательная часть освобождения от уголовной ответственности предполагает изложить все формальные признаки с целью освобождения от ответственности (ч. 3 ст. 76.1 УК РФ), а ч. 9 ст. 4 Закона о добровольном декларировании представляет излагать только часть сведений. На этом основании логично предложить гармонизировать положения об освобождении от ответственности, установив в качестве оснований предоставление тех сведений, которые формирует закон о добровольном декларировании. Подобные установки позволят применять однозначные трактовки законодательства, сформировать единообразные правила освобождения от уголовной ответственности и, таким образом, вернуть большие объемы капиталов из-за рубежа [3].

Рассмотрим один из аспектов, неправомерности привлечения к уголовной ответственности по ст.199 УК РФ (Уклонение от уплаты налогов) генерального директора (главного бухгалтера, учредителя) компании, а именно случаев, когда первоначально именно компания была привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Распространённая ситуация, инспекция ФНС (ифнс) проводит выездную налоговую проверку (ВНП), по результатам которой выносится Решение о привлечении компании к ответственности, предусмотренной п.1 ст.122 НК РФ. Данная правовая норма предусматривает ответственность за совершение неосторожного налогового правонарушения, выразившегося в неполной уплате сумм налогов, сборов и страховых взносов.

В соответствии со ст.106 НК РФ и ст.110 НК РФ налоговое правонарушение компанией может быть совершено по неосторожности, и в таком случае, умысел в действиях должностных лиц компании (генерального директора, главного бухгалтера и учредителя) отсутствует.

Между тем, налоговое правонарушение, совершенное компанией умышленно, уже предусматривает ответственность п.3 ст.122 НК РФ. Совершенно очевидно, что качество и сложность доказывания умышленного налогового правонарушения гораздо выше. Процесс сбора доказательств умышленного правонарушения трудоёмкий, требует больших затрат времени и ресурсов налоговиков, а требования к качеству проверки ифнс становятся выше.

Решения по ВМП, в дальнейшем, проходят многоэтапные стадии обжалования. Риск отмены результатов ВМП, при квалификации по п.3 ст.122 НК РФ, представляются гораздо выше.

Учитывая, что юридическую защиту в ифнс (далее в арбитражном суде) достаточно часто осуществляют высококвалифицированные налоговые юристы, налоговый процесс и спор проходит при их активном участии и профессиональном контроле.

Вероятно, именно по всем вышеуказанным причинам ифнс, гораздо проще, вынести Решение и привлечь компанию к ответственности за совершение налогового правонарушения по п.1 ст.122 НК РФ.

Дальше, информация от ифнс о совершенном компанией налоговом правонарушении для проведения доследственной проверки поступает в Следственный Комитет (СК).

СК при наличии достаточности суммы не уплаченных налогов возбуждает уголовное дело по ст.199 УК РФ за уклонение от уплаты налогов, как правило, в отношении генерального директора (главных бухгалтеров и учредителей).

Итак, следователь СК при наличии крупного размера неуплаченных налогов в сумме превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд 15 миллионов рублей, а особо крупного размера - сумма, превышающая за период в пределах трех финансовых лет подряд 45 миллионов рублей, благополучно возбуждает уголовное дело.



При чём, возбуждение в СК уголовных дел по ст.199 УК РФ происходит независимо от квалификации и фнс налогового правонарушения как неосторожного (п.1 ст.122 НК РФ) или умышленного налогового правонарушения (п.3 ст.122 НК РФ), что является уже недопустимым.

СК не принимает во внимание, что в соответствии с п.4 ст.110 НК РФ форма вины организации определяется формой вины ее руководителя и указанное свидетельствует об обнаружении неосторожной формы вины генерального директора (главного бухгалтера и учредителя) компании. Данные обстоятельства, свидетельствуют об отсутствии у генерального директора умысла на уклонение от уплаты налогов.

СК признаёт, что именно результаты ВНИ служат основанием для возбуждения уголовного дела, но не учитывает квалификацию и фнс по совершенному налоговому правонарушению.

Умысел генерального директора (главного бухгалтера и учредителя) компании, направленный на уклонение от уплаты налогов, СК в основном, не устанавливает, и не получает доказательств совершения им действий, нацеленных на достижение этого преступного результата. Полагаем, такие уголовные дела подлежат прекращению по основаниям, предусмотренным п.2 ч.1 ст. 24 УПК РФ (отсутствие в деянии состава преступления).

В Постановлении Пленума Верховный суд РФ от 26.11.2019 N 48 "О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления" прямо указывается, что налоговые преступления всегда совершаются с прямым умыслом, который необходимо доказывать, что следствием, зачастую, не делает. Согласно п.8 вышеназванного Постановления Пленума Верховный суд РФ необходимо обратить внимание судов на то, что уклонение от уплаты налогов, сборов, возможны только с прямым умыслом.

При решении вопроса о наличии такого умысла суду необходимо, в частности, учитывать обстоятельства, исключаящие вину в налоговом правонарушении (ст.111 НК РФ), а также исходить из предусмотренного п.7

ст.3 НК РФ принципа, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Согласно ст.111 НК РФ обстоятельства, исключаящие вину лица в совершении налогового правонарушения выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему налоговым органом в пределах его компетенции. Указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга.

Диспозиция нормы ст.199 УК РФ носит бланкетный характер и отсылает к нормам отраслевого и специализированного (налогового) законодательства. Поэтому, представляется единственно верным и логичным, при возбуждении уголовного дело по ст.199 УК РФ ориентироваться именно на квалификацию допущенного компанией правонарушения налоговым органом.

В Решении ифнс о привлечении компании к ответственности за совершение налогового правонарушение прямо указывается часть статьи 122 НК РФ, что и должно являться основанием для принятия решения об отказа или напротив в возбуждении уголовного дела.

В настоящее время, в СК отсутствует подобная практика принятия решения о возбуждении уголовных дел, что, видимо, является существенным профессиональным допущением и пробелом.

Поэтому уголовные дела по ст.199 УК РФ, возбужденные при подобных обстоятельствах, изначально возбуждаются незаконно и неправомерно.

В указанных случаях, вина подозреваемого, обвиняемого и в дальнейшем подсудимого остаётся не доказанной.

Вот и получается парадокс, что генеральный директор (главный бухгалтер и учредитель) без вины виновный!

Предварительное расследование и судебное следствие зачастую проходит весьма формально с множеством различных нарушений, как материальных, так и процессуальных. О множестве таких нарушений писали наши коллеги, например Алексей Иванович Стенькин.

Анализ судебной практики в московском регионе показал, что основная масса уголовных дел по ст.199 УК РФ рассматривается в особом порядке (но это отдельная тема для статьи), что только усугубляет ситуацию с незаконными приговорами и качеством правосудия.

В отличии от налоговых споров по налоговым уголовным делам по ст.199 УК РФ, во-первых, ощутимо и заметно отсутствие активной и агрессивной защиты подозреваемых, обвиняемых и подсудимых. Здесь можем догадываться и предположить, что налогоплательщик, видимо, готов обжаловать и бороться в ифнс и арбитражном суде по суммам вменяемых неоплаченных налогов, сборов, пеней и штрафов, но после уже теряет силы, финансовые и человеческие ресурсы, возможности (желание) защищаться дальше по уголовному делу; во-вторых, отсутствуют качественные и профессиональные проводимые предварительные и судебные расследования; в-третьих, практически полное отсутствие судей в районных судах, специализирующихся на рассмотрение дел по налоговым преступлениям (в отличии, например, от арбитражных судов).

Все вышеперечисленные причины приводят к низкому качеству уголовного расследования и правосудия по налоговым преступлениям, возврату уголовных дел прокурору по ст.237 УПК РФ и отмене приговоров.

Таким образом, очевидна незаконность привлечения генерального директора (главного бухгалтера, учредителя) компании к уголовной ответственности по ст.199 УК РФ, при привлечении компании к ответственности за совершение налогового правонарушения по п.1 ст.122 НК РФ.

Причина и цель этой статьи добиться с помощью мобилизации сил юридического сообщества отказа СК и прекращения в СК и судах незаконных возбужденных уголовных дел по ст.199 УК РФ, при наличии противоречий в квалификации действий налогоплательщиков между решениями и ФНС и уголовными делами.

Рассмотренные одновременно законодательные трактовки и правоприменительную практику следует констатировать необходимость корректировок отечественного законодательства, регулирующего уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов [4]. Кроме того, изменения должны затронуть как вопросы единообразной реализации положений об освобождении от уголовной ответственности, так и положения о санкционировании преступных деяний, предусмотренных ст. ст. 198-199 УК РФ [5].

Модернизация законодательства позволит повысить эффективность уголовно-правового механизма привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с одной стороны, и противодействие рассматриваемой группы преступлений в целом.

## **Глава 3. Повышение эффективности мер борьбы с налоговыми мошенничествами**

### **3.1 Органы, осуществляющие борьбу с налоговыми нарушениями**

В соответствии со статьей 30 Налогового кодекса РФ «Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы».

[3].

Согласно Постановлению Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе «Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы - управления Службы по субъектам Российской Федерации, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня (далее - налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов. ФНС России не имеет подведомственных органов государственной власти и зарубежных представительств». [23].

Центральное звено в этой системе – ФНС России. В соответствии с Указом Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» ФНС России находится в непосредственном ведении Минфина России. Однако территориальные

налоговые органы в своих действиях при реализации предоставленных им полномочий независимы от финансовых органов субъектов РФ и органов местного самоуправления. Статус совокупности налоговых органов как централизованной системы обеспечивает проведение единой общегосударственной налоговой политики на территории всей страны.

Федеральная налоговая служба и её территориальные органы при осуществлении налогового администрирования руководствуются Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (с последующими изменениями и дополнениями), НК РФ (Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ с учетом последующих изменений и дополнений, в том числе Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 137-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации в связи с осуществлением мер по совершенствованию налогового администрирования»). Кроме того, они руководствуются нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, органов власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов [45].

Федеральная налоговая служба и территориальные налоговые органы осуществляют деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления. В тоже время ФНС России при реализации своих функций выступает как самостоятельная система.

Структура ФНС России и ее территориальных органов установлена постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» [56].

Современная система налоговых органов в России построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятом в РФ, и состоит из трех звеньев. Основным элементом этой системы являются налоговые инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления. Второе звено включает в себя Управления ФНС по республикам в составе России, краям, областям, округам, городам федерального значения Москве, Санкт-Петербургу и Севастополю, межрегиональные инспекции ФНС России. Возглавляет систему налоговых органов центральный аппарат ФНС России.

В центральном аппарате ФНС России по состоянию на 1 июля 2019 г. выделено 20 управлений, функции и задачи которых хорошо просматриваются во всех сферах деятельности налоговых органов и управления налоговыми отношениями, включая область налоговой безопасности. Статус налоговым органам предоставлен законодательством.

На федеральном уровне управления налоговыми отношениями следует рассматривать и отношения налоговых органов с крупнейшими налогоплательщиками и консолидированными группами налогоплательщиками, администрируемых специально созданными для этих целей Межрегиональными инспекциями ФНС по крупнейшим налогоплательщикам [56].

В Положении о Федеральной налоговой службе перечислены практически все формы устанавливаемых и утверждаемых документов, необходимых для эффективного налогового администрирования.

Перечень форм не является постоянным, он может меняться в зависимости от возлагаемых на ФНС России задач и полномочий в условиях быстроменяющегося мира и тенденций социально-экономического развития страны.

Согласно отчету о результатах контрольной работы налоговых органов и сведениям об организации и проведении камеральных и выездных проверок по состоянию на начало октября 2019 г. было проведено 7149

выездных налоговых проверок организаций, индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой и физических лиц. По результатам проведенных мероприятий дополнительно начислено платежей, включая налоговые санкции и пени, 250728 177 тыс. руб.

Для проведения наиболее эффективных и результативных налоговых проверок, как действенное противодействие уклонению от налогообложения, необходимо уделить особое внимание организации взаимодействия налоговых органов с органами внутренних дел. Налоговый кодекс РФ, а именно п. 1 ст. 36, предусматривает возможность направления налогового органа запроса в органы внутренних дел с целью выделения сотрудников для проведения совместной налоговой проверки.

Выделяют следующие формы взаимодействия налоговых органов с органами внутренних дел: консультация; информационный обмен документами в электронном и бумажном виде; совместные круглые столы, семинары, стажировки повышения квалификации для должностных лиц.

Вышеперечисленные формы взаимодействия подразумевают под собой в первую очередь передачу информации о выявленных налоговых правонарушениях или преступлениях, в том числе нарушения законодательства о государственной регистрации юридических лиц, действующего законодательства о банкротстве юридических лиц и индивидуальных предпринимателей [34].

Налоговые органы проводят налоговые проверки с участием сотрудников органов внутренних дел в том случае, если:

- налоговым органам необходимо провести проверку информации и факте совершения преступления налогового законодательства совместно с ОВД;

- на основании полученных сведений и информации от сотрудников органов внутренних дел назначается выездная налоговая проверка налогоплательщика;



– у налоговых органов возникает потребность в проведении дополнительных налоговых мероприятий, например, осмотр помещений, проведения допроса свидетелей и выемка документов, в присутствии сотрудников органов внутренних дел;

– налогоплательщик препятствует проведению выездной налоговой проверки. В подобной ситуации у налогового органа возникает потребность в обеспечении защиты и содействия со стороны ОВД в проведении налогового контроля;

– обнаружены факты неоправданного возмещения НДС и акциза, а также признаки неправомерного предъявления НДС и акциза к возмещению.

– выявлены признаки уклонения налогоплательщика от налогообложения, которые описаны и предусмотрены УК РФ, а именно статьями 198-199.2;

– обнаружены признаки незаконных действий при установлении факта фиктивного банкротства налогоплательщика.

В процессе проведения выездной налоговой проверки органы внутренних дел имеют право проводить следующие мероприятия:

– осматривать производственные, складские и иные помещения налогоплательщика;

– изымать документы в том случае, если у сотрудника ОВД есть основания полагать, что те или иные документы могут быть уничтожены налогоплательщиком;

– печатывать помещения, имеющиеся у налогоплательщика кассовые аппараты, места хранения денежных средств и других материальных ценностей.

Проведение подобных мероприятий сотрудниками органов внутренних дел допустимо исключительно на месте проведения налоговой проверки. Обязательным при этом является присутствие представителя юридического лица, индивидуального предпринимателя или его законного представителя.

После проведенной налоговой проверки, а в частности после проведения контрольных мероприятий, налогоплательщику либо его представителю выдается один из экземпляров акта проведения налоговой проверки, копии протокола, описей, которые были составлены в процессе проведения данных мероприятий.

Стоит также отметить заключение ФНС о том, что при принятии решения о проведении выездной налоговой проверки налоговый орган может использовать не только собственные данные и имеющуюся информацию, но и материалы правоохранительных органов.

Таким образом, взаимодействие налоговых органов и органов внутренних дел при проведении налоговых проверок является высокоэффективным способом предупреждения, выявления и пресечения правонарушений и преступлений в налоговой сфере.

### **3.2 Рекомендации по совершенствованию мер борьбы с налоговыми мошенничествами**

В современных экономических условиях роль налоговых поступлений в формировании государственного бюджета возрастает. Возникает необходимость развития, совершенствования, повышения эффективности действующих форм налогового контроля, а также разработки и внедрения новых форм, исходя из действующих реалий и потребностей. Повышение эффективности налогового контроля и налогового администрирования является приоритетным направлением налоговой политики РФ [23].

Усовершенствование налогового контроля и налогового администрирования - процесс трудоемкий и затратный, любое новшество требует квалифицированных специалистов в соответствующей области, технических средств и иных ресурсов. В целях дальнейшего увеличения

эффективности работы налоговых органов, развития налогового контроля и налогового администрирования внимание государства необходимо акцентировать на создании условий, обеспечивающих добровольное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, снижение количества фактов уклонения от уплаты налогов [45].

Необходимо совершенствование процесса внедрения такой формы налогового контроля, как налоговый мониторинг - относительно новой формы налогового контроля в РФ, которая постепенно получает свое распространение. При ее внедрении остается ряд вопросов по применению и реальной ее эффективности. Существуют положительные и отрицательные стороны налогового мониторинга для разных сторон налоговых отношений, даны предложения по его совершенствованию, которые будут способствовать более широкой практике использования этой формы мониторинга.

В современном мире необходимо совершенствование компьютеризации и информационных технологий налоговой службы, как и в любой другой организации. Использование информационных технологий позволяет ускорить и упростить процесс работы органов, сделать налоговый контроль максимально ясным и прозрачным для налогоплательщиков [21].

На данный момент всю информацию о законодательстве, документации, налогах, проверках и т. п. можно получить на официальном сайте ФНС России. Также на сайте, возможно, заплатить налоги, задать интересующие вопросы и получить ответы, посмотреть аналитическую и статистическую информацию о деятельности налоговой службы и о проведенных проверках [27].

Одной из самых перспективных программ для автоматизации работы является «Система электронной обработки данных» (ЭОД), именно она обладает данными о налоговом администрировании физических и

юридических лиц. В системе сформирована база налогоплательщиков, ведется учет физических и юридических лиц и данных о их банковских счетах и т.д.

Система ЭОД имеет плюсы как для ФНС, так и для налогоплательщиков:

- помогает налогоплательщикам быстро, без очередей подать необходимые документы в электронном виде для последующего осуществления органами проверок;
- формы для подачи отчетности обновляются в системе автоматически;
- эффективная обработка полученных данных о налоговой и бухгалтерской отчетности;
- возможность сверки данных, уже имеющихся в базе с предоставленными;
- система выстраивает порядок налогоплательщиков для выездной проверки.

Таким образом, можно сказать, что данная система позволяет упростить многие процессы для служащих и налогоплательщиков, но несмотря на ее многочисленные плюсы, компьютеризация органов развита не в полной мере. Полностью система ЭОД охватывает только камеральные проверки, а выездные лишь частично на моменте сбора информации, дальнейшее сопровождение не информатизировано. Выездным проверкам необходим усиленный автоматизированный контроль, четкий способ планирования и обработки данных полученных с данного вида проверок. На данный момент статистика показывает, что выездные проверки ФНС проводит только при выявлении явных нарушений и схем ухода от налогов [27].

В условиях компьютеризации важным направлением будет являться повышение уровня грамотности населения в вопросах владения сайтом,

налогоплательщики должны быть уведомлены об упрощенной возможности подачи документов и других услугах, которые предоставляются на сайте. Служащие могут предоставлять помощь по исчислению и уплате налогов на сайте в стенах налоговой службы, т. е. наглядно показывать и рассказывать о простоте и удобстве данного сервиса, чтобы в дальнейшем избавиться от очередей.

Необходимо повышение качества работы налоговых инспекторов в области компьютеризации (постоянное обучение и повышение квалификации), также совершенствование самой системы. Это позволит:

- уменьшить количество ошибок при обработке данных;
- сократить количество служащих, занятых работой с документами, отчетностью и налогоплательщиками;
- упорядочить работу и взаимосвязь с налогоплательщиками;
- улучшить программное обеспечение системы ЭОД и компьютеров;

Необходимо осознанное ведение контроля со стороны государства, снижение давления на добросовестных налогоплательщиков с одной стороны, и грамотное выявление лиц, которые пытаются уйти от уплаты налогов, с другой. Применяя предложенные меры в условиях автоматизации, налоговая служба сможет повысить свою эффективность и усовершенствовать существующую систему, а облегченная система обработки данных поможет быстро и своевременно выявлять законопослушных налогоплательщиков и повысит результативность сбора налогов [35].

Одним из наиболее перспективных методов совершенствования системы таможенного администрирования представляется расширение взаимодействия налоговых и таможенных органов [45].

Главной задачей налоговых органов в любой стране является контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах налогоплательщиками.

Политика в сфере налогового контроля в развитых странах преследует две цели:

- Гарантирование должного функционирования системы определения налогоплательщиками своих налоговых обязательств;
- Выявление и рассмотрение любых случаев налоговых злоупотреблений налогоплательщиками.

В Российской Федерации существует несколько видов налоговых проверок, но все они предназначены для профилактики правонарушений в сфере налогового законодательства. Мы рассмотрим камеральные проверки, порядок проведения которых устанавливается Налоговым кодексом Российской Федерации в ст.88. Камеральные проверки производятся на основе налоговой декларации и документов, которые налогоплательщик предоставляет налоговой инспекции. Камеральная налоговая проверка проходит по месту нахождения налогового органа, в котором налогоплательщик состоит на учете.

Важными аспектами камеральных проверок в России является то, что никакого уведомления о проверке не предусмотрено и проводится она строго в течение трех месяцев со дня предоставления налогоплательщиком налоговой отчетности. Налоговые органы проверяют каждую форму налоговой отчетности, при этом они не имеют права истребовать дополнительные документы и сведения, если они не были представлены с данной отчетностью. Это является значимой проблемой, которая не позволяет налоговым органам результативно проводить камеральные проверки [45].

Сегодня российский бизнес, развивается и следует общемировым тенденциям, в связи с чем, все более мигрирует в онлайн-среду. Его модели хозяйствования сильно усложняются, развиваются не денежные методы расчетов, когда выгодоприобретатель не является владельцем основных

средств, и при этом жизненный цикл товаров и организаций сокращается, в такой ситуации бизнес имеет свойство оперативно трансформировать свою кооперацию.

В таких условиях существующая в России система налогового администрирования не позволяет осуществлять эффективный контроль, а в первую очередь камеральные проверки имеют ограниченную периодичность и глубину.

Существуют и некоторые другие недостатки в проведении камеральных проверок в России:

- Отсутствие углубленной камеральной проверки в связи с ограничением использования сведений о налогоплательщике. Налоговый орган не имеет права требовать иных документов, кроме первичных и тех, которые содержатся в налоговой отчетности. В частности, возникают проблемы с налогоплательщиками, осуществляющими внешнеэкономическую деятельность. В связи с этим невозможно доказать занижение налоговых выплат. В результате у налоговых органов нет возможности на законодательном уровне проведения результативной углубленной камеральной проверки.

– Не предоставление в налоговый орган документов, подтверждающих право применения вычета по НДС.

– Проверка фирм-однодневок. Налоговые органы не имеют возможности проведения полного налогового анализа сделок предприятий. Однако, такие организации ставят своей целью возмещения НДС, а при камеральной проверке не предоставляются документы, подтверждающие право на вычет по НДС.

– Осуществление дополнительных мероприятий, которые приводят к загруженности налоговых инспекторов. Массовый характер проверок приводит к недочетам и ошибкам при анализе налоговой отчетности.

Все вышеизложенное определяет необходимость реформирования системы предоставления документов в ходе осуществления камеральных налоговых проверок. А именно, следует ввести норму, разрешающую налоговым органам требовать у налогоплательщиков дополнительные документы. Также необходимо разработать систему мониторинга движения денежных потоков налогоплательщиков. Это позволит оптимизировать проверку организаций и вовремя выявлять фирмы-однодневки. Углубленная камеральная проверка снизит развитие теневой экономики [45].

При проведении камеральных налоговых проверок деклараций по НДС необходимо ввести разрешение налоговым органам на анализ документов и счетов фактур, которые подтверждают право применения вычетов по НДС. Данная мера позволит повысить уровень поступлений данного налога в федеральный бюджет.

Особый интерес представляет опыт зарубежных стран в части проведения мероприятий налогового контроля. В США налоговым камеральным контролем считается исследование индивидуальной финансовой информации и счетов организации с целью выявления правильности отражения информации в налоговой декларации налогоплательщика и ее соответствия налоговому законодательству, проверка точности заявленной налогоплательщиком суммы налога <sup>3</sup> . Налоговая проверка осуществляется Службой внутренних доходов, которые находятся в составе Министерств финансов. На уровне субъектов также действуют местные налоговые службы. При СВД действует Генеральное управление налоговыми расследованиями, которое осуществляет мероприятия по отношению к недобросовестным налогоплательщикам [56].

Процесс проведения камеральных проверок осуществляется двумя способами:



– Налогоплательщик предоставляет документы по почте по требованию налогового органа;

– Личная встреча с налогоплательщиком в офисе налогового органа.

Любой налоговый аудит начинается с уведомления налогоплательщика о предстоящей проверке. Также налогоплательщику сообщается о том, какие именно необходимо предоставить документы. Проверка проходит в налоговом органе. Срок проведения проверки варьируется в зависимости от сложности каких-либо параметров. При несогласии налогоплательщик имеет право обжаловать решение в суд либо в вышестоящий орган. В России уведомление о предстоящей проверке не предусмотрено налоговым законодательством, что ущемляет права налогоплательщиков [62].

Налоговые органы особое внимание уделяет налогоплательщикам с высокими доходами. Компании, которые имеют наибольший доход, подлежат проверке с большей периодичностью. При этом анализу и проверке подвергаются все документы и сделки.

Во время камеральной проверки налоговые органы имеют право истребовать любые документы, и потребовать обосновать все вопросы, которые у него возникли.

В США процесс проведения камеральных проверок проходит с минимальными издержками. Специальные компьютерные программы позволяют сортировать декларации по степени вероятности нарушений налогового законодательства [49].

Налоговое законодательство в части реформирования камерального налогового контроля должно строиться исходя из того, что целью такого контроля должно теневой на законодательном уровне процедура запроса документов. Однако для экономики в современных условиях развития страны необходимо использовать эффективный опыт США в части проведения камерального налогового контроля с использованием всех

документов и информации о совершенных сделках, для выявления нарушений налогового законодательства. Это должно осуществляться с помощью введения в действие механизма проверки всех документов, подтверждающих правильность определения объема налоговых платежей налогоплательщика. В настоящее время в Российской Федерации при проведении камеральных проверок не предусмотрено снижения уровня.

## Заключение

Налоговая система – является одной из важнейших критерий рыночной экономики. Она выступает одним из основных механизмов воздействия государства на развитие хозяйства, выставляет приоритеты социально-экономического развития. В связи с этим так необходим порядок и соответствующее развитие налоговой системы.

Развитие системы налогообложения имеет большое значение. Государство, для достижения наивысшего уровня государственных финансов, должно осуществлять комплекс определенных мер, для достижения этой планки. В связи с чем, государство внедряет налоговую политику, которая служит главным инструментом для пополнения бюджета страны.

Выявление причин уклонения налогоплательщиков от уплаты налогов имеет не только чисто научный и теоретический, но и практический интерес. Истинное понимание факторов, заставляющих налогоплательщиков избегать налогообложение, может быть положено в основу дальнейшего совершенствования отечественной концепции, направленной на предотвращение преступлений против бюджетной системы государства.

Налоговые преступления в России:

- 1) создают серьезные последствия для государственного бюджета;
- 2) нарушают принцип справедливости и прозрачности налогообложения, подрывая таким образом фундаментальные основы конкуренции, что приводит к искажению деловой среды и причинению ущерба естественным процессам функционирования отечественного рынка. Это и подчеркивает актуальность проблем поиска причин уклонения от уплаты налогов.

Возможные проблемы налогообложения Российской Федерации:

- отсутствует прозрачность в нормативных актах по налогам,

- нечеткое понимание формулировки термина «уклонение»,
- налоговые органы не всегда учитывают разъяснения Минфина России,
- отсутствие понятия «материалы налоговых органов».

Возможные пути их устранения:

- в НК РФ обозначить, что Минфин России осуществляет координацию и контроль находящейся в его ведении ФНС России, а налогоплательщик, в свою очередь, действовал согласно разъяснениям ведомства, у налогового органа отсутствовали основания для привлечения налогоплательщика к ответственности,

- зафиксировать понятие «уклонение» в НК РФ.

- зафиксировать понятие «материалы налоговых органов» в УПК РФ.

Для совершенствования данной сферы необходимо предпринять следующие действия:

1. В обязательном порядке привлекать для расследования специалистов в данной сфере.

2. Запрашивать документы и проводить проверки в крупных организациях, в которых возможно нарушение налогового законодательства намного чаще, чем в мелких организациях, так как специалисты обладают большими навыками в обхождении закона.

При открытии и развитии любого бизнеса важным вопросом является выбор системы налогообложения. Платить налоги нужно обязательно, но они не должны препятствовать достижению главной цели любого бизнеса - получению прибыли.

На сегодняшний день законодательство Российской Федерации предусматривает 5 систем налогообложения:

ОСН - общая система налогообложения;

УСН - упрощенная система налогообложения;

ПАТЕНТ - патентная система налогообложения;

ЕНВД - вмененная система налогообложения или единый налог на вмененный доход;

ЕСХН - единый сельскохозяйственный налог.

Причины возникновения налоговых правонарушений в России, на мой взгляд, всегда были одни и те же, а если и менялись, то незначительно.

В соответствии со статьей 30 Налогового кодекса РФ «Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ налогов, сборов, страховых взносов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему РФ иных обязательных платежей. В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов, сборов, страховых взносов, и его территориальные органы».

(3).

Усовершенствование налогового контроля и налогового администрирования - процесс трудоемкий и затратный, любое новшество требует квалифицированных специалистов в соответствующей области, технических средств и иных ресурсов. В целях дальнейшего увеличения эффективности работы налоговых органов, развития налогового контроля и налогового администрирования внимание государства необходимо акцентировать на создании условий, обеспечивающих добровольное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов, снижение количества фактов уклонения от уплаты налогов.

Необходимо совершенствование процесса внедрения такой формы налогового контроля, как налоговый мониторинг - относительно новой формы налогового контроля в РФ, которая постепенно получает свое распространение. При ее внедрении остается ряд вопросов по применению и реальной ее эффективности.

## Список используемой литературы и используемых источников

1. Авдиан В.И., Дадалко В.А. Теневая экономика и экономическая безопасность государства. Учебное пособие. 2 - е издание. М.: Альфа - М: ИНФРА - М, 2018 - 216с.
2. Агильдин В. В. Уголовное право. Особенная часть. Учебное пособие. — М.: Инфра-М. 2018. 162 с.
3. Актуальные проблемы Общей части уголовного права. Учебник. / под ред. Подройкина И. А., Фаргиев И. А. — М.: Проспект. 2020. 544 с.
4. Актуальные проблемы Особенной части уголовного права. Учебник. / под ред. Подройкина И. А., Улезько С. И. — М.: Проспект. 2020. 768 с.
5. Актуальные проблемы уголовного права. / под ред. Иногамовой-Хегай Л.В. — М.: Проспект. 2019. 232 с.
6. Актуальные проблемы уголовного права. Часть Общая. Учебник. / под ред. Иногамова-Хегай Л. В. — М.: Проспект. 2019. 240 с.
7. Актуальные проблемы финансового и налогового права. Учебное пособие / отв. ред. Карасева М.В. — М.: Проспект, 2020. 272 с.
8. Амиралиева Д.М., Гамзатова С.А. Уклонение от уплаты налогов: причины, последствия и методы борьбы // Наука среди нас. - 2019. - № 3 (19). - С. 136-141.
9. Арзуманова Л. Л., Грачева Е. Ю., Болтинова О. В. Налоговое право. Общая часть. — М.: Норма, 2019. 52 с.
10. Боровиков В. Б. Уголовное право. Общая и особенная части. Практикум. Учебное пособие. — М.: Юрайт. 2019. 376 с.
11. Боровиков В. Б., Смердов А. А. Уголовное право. Общая часть. Учебник. / под ред. Боровиков В. Б. — М.: Юрайт. 2020. 250 с.

12. Бортников Д.С. Совершенствование законодательства об уголовной ответственности за уклонение от уплаты сумм налогов, сборов. В книге: Эффективность правового регулирования на современном этапе: теоретические, исторические и отраслевые аспекты материалы междунар. науч. конференции студентов, магистрантов и аспирантов. Академия МВД Республики Беларусь. 2018. С. 197-199.

13. Бриллиантов А. В. Уголовное право в таблицах и определениях. 2-е издание, исправленное и дополненное. — М.: Эксмо. 2019. 624 с.

14. Бриллиантов А. В., Четвертакова Е. Ю. Уголовное право Российской Федерации в схемах. Учебное пособие. — М.: Проспект. 2020. 624 с.

15. Бугаев Е.Н. Механизм уклонения от уплаты налогов в РФ: теоретические и практические пробелы в действующем законодательстве // Право и государство: теория и практика. - 2019. - № 7 (175). - С. 137-140.

16. Василенко В.А., Кузнецов Е.А., Попов А.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. В сборнике: Проблемы и перспективы развития современной науки: фундаментальные и прикладные исследования (технические, экономические, социальные, философские, исторические, педагогические, правовые тенденции). Материалы VI Всероссийской научно-практической конференции. Под редакцией Д.К. Брагера. 2018. С. 41-49.

17. Виноградова О.Н., Мусатов А.М. Проблемы привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления, связанные со способом уклонением от уплаты налогов. В сборнике: Инновационные подходы в решении проблем современного общества. Сборник статей Международной научно-практической конференции. В 2 частях. Ответственный редактор Гуляев Герман Юрьевич. 2018. С. 147-149.

18. Голубовский В. Ю. Уголовное право России. Общая и Особенная части. Учебник. — М.: Проспект. 2020. 736 с.
19. Демидова О.Л. О Проблемах возмещения вреда, причиненного налоговыми правонарушениями и необходимости введения уголовной ответственности юридических лиц. Финансы и управление. 2018. № 3. С. 1-7.
20. Джинджолия Р. С., Боровиков В. Б. Российское уголовное право. В 2 частях. Общая часть. Учебно-наглядное пособие (схемы). — М.: Прометей. 2018. 158 с.
21. Дубровин В. В., Дубровина Е. Г. Налоговые преступления. Уголовно-правовые и уголовно-процессуальные аспекты. Учебное пособие. — М.: МГИМО-Университет, 2019. 286 с.
22. Енокаева С.Р. Исторические аспекты уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации. В сборнике: Молодежный научный форум Электронный сборник статей по материалам XI студенческой международной научно-практической конференции. 2018. С. 207-212.
23. Есымханова З.К., Сакенова З.М., Дайрабаева А.С. Некоторые тенденции развития налоговой системы в условиях модернизации экономики//Polish Journal of Science. 2020. № 23-2 (23). С. 20-23.
24. Звечаровский И. Э., Бимбинов А. А., Боженок С. А., Грачева Ю. В. Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть. Учебник. / под ред. Звечаровский И. Э. — М.: Проспект. 2020. 688 с.
25. Игнатьева О.Н., Капитонова Е.А. Уклонение от уплаты налогов как угроза экономической безопасности государства. В сборнике: Молодежная наука как фактор и ресурс опережающего развития сборник статей Международной научно-практической конференции. Петрозаводск, 2019. - С. 107-110.



26. Измайлова М.О. Уклонение от уплаты транспортного налога: причины и условия возникновения//Финансы и кредит. 2020. Т. 26. № 6 (798). С. 1315-1337.

27. Илларионова Ю. Проблемы квалификации уклонения от уплаты налогов и страховых взносов // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. 2020. № 2-2 (41). С. 110-113.

28. Казаков А.С. Некоторые проблемы освобождения от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. В сборнике: Уголовный закон Российской Федерации: проблемы правоприменения и перспективы совершенствования. Сборник материалов межвузовской научно-практической конференции, посвященной 300-летию российской полиции . Главный редактор П.А. Капустюк. Ответственный редактор Р.А. Забавко. 2018. С. 36-41.

29. Казачёк О.Е. Уклонение от уплаты налогов, как угроза экономической безопасности региона. В сборнике: Актуальные вопросы налогообложения, налогового администрирования и экономической безопасности сборник научных статей III Всероссийской научно-практической конференции. Юго-Западный государственный университет. 2019. - С. 9-13

30. Капинус О.С. Уголовное право России. Особенная часть в 2 томах. Том 2. Учебник для академического бакалавриата. — М.: Юрайт. 2017. 504 с.

31. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. – М: Витрина, 2017. - 192 с.

32. Конституция РФ // КонсультантПлюс URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28399/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/) (дата обращения: 02.04.2019).

33. Кордуба С.Б., Бугарь Ю.С. Ответственность за уклонение от уплаты налогов: Зарубежный опыт. В сборнике: Юридические науки, правовое государство и современное законодательство. Сборник статей IV Международной научно-практической конференции. Ответственный редактор Г.Ю. Гуляев. 2018. С. 103-105.

34. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник для академического бакалавриата. - М.: Издательство Юрайт. - 2014. - 229 с.

35. Налоги и налоговая система Российской Федерации : учебник и практикум для академического бакалавриата / под науч. ред. Л. И. Гончаренко. — М. : Издательство Юрайт, 2015. — 541 с.

36. Налоговое право. Учебник / под ред. Цинделиани И. А. — М.: Проспект, 2020. 704 с.

37. Налоговое право: учебник для бакалавров / А.С. Бурова, Е.Г. Васильева, Е.С. Губенко и др.; под ред. И.А. Цинделиани. 2-е изд. М.: Проспект, 2016. 528 с.

38. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.1, 2. - М.: Юркнига, 2017. - 448 с.

39. Наумов А.В. Российское уголовное право. Общая часть. Курс лекций.-6-е изд. — М.: Проспект. 2020. 784 с.

40. Осина Д.М. Особенности уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов по праву США. В сборнике: Актуальные проблемы сравнительного, зарубежного и российского административного, финансового и налогового права Сер. "Научная школа МГИМО" Москва, 2018. С. 261-272.

41. Петросян, О.Ш. Налоговые преступления: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности "Юриспруденция" / О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьева. - М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. - 191 с.

42. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 г. № 64 "О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления"

43. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 27.07. 2013 № 19 "О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности" // Бюллетень Верховного Суда РФ. - 2014. - № 2.

44. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29.11.2016 N 56 «О внесении изменений в некоторые постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации по вопросам совершенствования оснований и порядка освобождения от уголовной ответственности» // КонсультантПлюс URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_207871/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207871/) (дата обращения: 05.04.2019).

45. Постановление Пленума Конституционно Суда РФ "По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г. Г. Ахмадеевой, С. И. Лысяка и А. Н. Сергеева" // Вестник КС РФ. 2018. № 2.

46. Починок П.А., Шинкарёва О.В. Возможности привлечения должностных лиц компаний к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов. Бухучет в здравоохранении. 2019. № 2. С. 21-28.

47. Рарог А. И. Уголовное право России. Части общая и особенная. Учебник для бакалавров. — М.: Проспект. 2020. 624 с.

48. Ревина В.П. Уголовное право России. Общая часть: учебник. - М.: Юстицинформ. - 2016. - 580 с.
49. Рознина Н.В., Соколова Е.С. Оценка деятельности инспекции по собираемости налогов // Теория и практика современной аграрной науки: материалы национальной (Всероссийской) научной конференции. - Новосибирский государственный аграрный университет, 2018. - С. 606-610.
50. Российское уголовное право. Общая часть. Учебник. / под ред. Есакова Г.А. — М.: Проспект. 2020. 400 с.
51. Савина Л.Л. О роли налоговой системы в обеспечении экономического роста и макроэкономического равновесия в России // Бизнес. Образование. Право. 2020. № 1 (50). С. 214-219.
52. Сверчков В. В. Курс уголовного права. Общая часть. Учебник (комплект из 2 книг). / под ред. Томин В. Т. — М.: Юрайт. 2016. 854 с.
53. Смолицкая Е.Е. Законные налоговые схемы. — М.: Проспект, 2020. 288 с.
54. Судебная практика Верховного Суда Российской Федерации по налоговым спорам. Учебно-практическое пособие / под ред. Цинделиани И. А. — М.: Проспект, 2020. 592 с.
55. Тимофеев Е. В. Налоговое право России – практическое и увлекательное. Полутом I. От основ к источникам и основным принципам. — М.: Арт-Ресурс, 2018. 350 с.
56. Трушев Н.В. Ретроспективный анализ отечественного законодательства, предусматривающего ответственность за уклонение физического лица от уплаты налогов и сборов. В сборнике: Свобода и право сборник докладов XXIII Международной научной конференции студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава. 2018. С. 3-7.
57. Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций // СПС КонсультантПлюс. 2017.

58. Уголовное право России. Общая часть. Учебник для бакалавров. / под ред. Непомнящая Т. В., Гринберг М. С. — М.: Проспект. 2020. 448 с.
59. Уголовное право России. Общая часть. Учебник. / под ред. Круковского В.Е., Чучаева А.И. -М.: Проспект, 2020. 352 с.
60. Уголовное право России. Общая часть. Учебник. / под ред. Непомнящая Т. В., Гринберг Михаил Семенович — М.: Проспект. 2018. 448 с.
61. Уголовное право Российской Федерации. Практикум. Общая часть. / под ред. Рарог А. И. — М.: Проспект. 2018. 336 с.
62. Уголовное право. Общая часть. Учебник. / под ред. Бастрыкин А. И. — М.: Проспект. 2017. 432 с.
63. Уголовный кодекс Российской Федерации. - М.: Терра, 2015. - 224 с.
64. Фокин Н.А. Уклонение от уплаты налогов юридическими лицами в России: уголовно-правовой и криминологические аспекты / Н.А. Фокин // Вестник современных исследований. 2018. № 27. С. 231 - 234.
65. Цинделиани И. А. Вопросы налогового права в судебной практике Верховного Суда Российской Федерации. Учебное пособие. — М.: Проспект, 2019. 808 с.
66. Чикотаева А.А., Власова Я.О., Монгуш Ю.Д. Особенности расследования уклонения от уплаты налогов. Экономика и социум. 2018. № 5 (48). С. 1312-1317.
67. Электронный ресурс. Судебные и нормативные акты РФ. Точка доступа: <https://sudact.ru/regular/doc/>.
68. Официальный сайт Федеральной налоговой службы. [Электронный ресурс]. <https://www.nalog.ru/rn61>
69. Морозова О. ФНС доказала в суде, что концепция фактического права на доход может применяться и по отношению к тем периодам, когда ее

еще не было в Налоговом кодексе / О. Морозова // Комментарий для "Интерфакс". URL: <https://epam.ru/rus/media/view/fns-dokazala-v-sude-chno-kontsepsiya-fakticheskogo-prava-na-dohod-mozhet>

70. Поступления налогов в консолидированный бюджет России выросли на 23%. URL: <https://www.rbc.ru/rbcfreenews/5c6d0d6d9a7947bbeb7e4548> (дата обращения: 10.08.2020).

71. Российский рынок интернет-торговли к 2024 году достигнет 2,78 трлн руб. URL: <https://www.rbc.ru/business/13/03/2019/5c88f46a9a79479761da827d> (дата обращения: 10.03.2020).

72. Fedotov D.Yu., Nevzorova E.N. Intersectoral shadow economic linkages and their impact on tax evasion//Journal of Tax Reform. 2020. Т. 6. № 1. С. 36-53.

73. Guidance for a Risk-Based Approach. Virtual Currencies. FATF, 2015. URL: <https://www.fatf-gafi.org>

74. John T. Newth Exploring HMRC Powers and Investigations / LexisNexis conference. - London, 2008. - URL: <http://www.taxation.co.uk/taxation/articles/2008/05/21/6432/exploring-hmrc-powers-and-investigations> (дата обращения: 21.07.2020).

75. United States Code 1986 edition. Title 26 -Internal Revenue Code>. (Text contains those laws in effect on April 12, 2016). . -Режим доступа: <http://uscode.house.gov/browse/prelim@title26&edition=prelim> (последняя дата обращения 12.04.2020).

76. Taxation of undocumented workers in USA. // The Washington Post, 11.08.2020.



