

*Макарова Н.В., к.э.н., доцент
Сутурина Е.В., студент кафедры
«Финансы, кредит, бухгалтерский и налоговый учет»
Читинского института
ФГБОУ ВО «Байкальский государственный университет»
e-mail: academy@bgu-chita.ru
Россия, Чита*

Аннотация. Рассматриваются особенности налоговых правонарушений, ответственность за них и способы борьбы с ними. В работе представлен обзор теоретических взглядов на проблему налоговых правонарушений. Приведены статистические данные о состоянии налоговых преступлений, дается сравнение применения мер ответственности за налоговые правонарушения в России с налоговой ответственностью других стран (США, Израиль). Определены современные способы борьбы с налоговыми правонарушениями.

Одной из обязанностей физических и юридических лиц, закрепленных в Конституции РФ, является обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Однако продолжает оставаться актуальной проблема неполного и/или несвоевременного исполнения этой обязанности налогоплательщиками, совершения налоговых преступлений.

Цель данной работы заключается в исследовании особенностей налоговых правонарушений, ответственности за них и систематизации методов борьбы с налоговыми правонарушениями.

В соответствии со ст.106 НК РФ, «налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц» [1].

Объект правонарушения – это объект правовой охраны, включающий в себя общественные отношения или интересы. Субъектом правонарушения является дееспособное лицо, совершившее данное правонарушение, несущее ответственность: организации и физические лица, которые могут быть привлечены к ответственности с 16-летнего возраста.

Различается степень виновности налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений. Так, противоправное деяние может быть совершено умышленно или по неосторожности. «Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействий), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий). Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало

противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействий), хотя должно и могло это осознавать» [1].

Согласно ст. 114 НК РФ, мерой ответственности за правонарушения в области налогообложения является налоговая санкция, что означает денежные взыскания в форме штрафов. Если налогоплательщик совершил два или более налоговых правонарушения, то налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение.

Но НК РФ является не единственным источником, в котором закреплена ответственность за совершение налогового правонарушения. В налоговой сфере происходит разделение на налоговые преступления, за которые предусмотрена уголовная ответственность, и правонарушения, влекущие административную ответственность, что объясняется их разнообразным характером противоправных деяний.

Уголовная ответственность за совершение налоговых правонарушений предусмотрена четырьмя статьями (ст. 198, 199, 199.1, 199.2) Уголовного кодекса, главы «Преступления в сфере экономики». К уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов может быть привлечено только физическое лицо, даже, когда уголовное деяние касается организации. Таким образом, когда речь идет об уголовном преступлении, уклонении от уплаты налогов, к ответственности будут привлекаться конкретные люди: главный бухгалтер и/или директор, а в определенных случаях — учредители.

Административной ответственности, в отличие от уголовной не присущ арест, лишение свободы и лишение права на должность или деятельность, она

Статистика налоговых правонарушений свидетельствует о снижении их уровня, в таблице 1 приведены данные о налоговых преступлениях.

Таблица 1 – Динамика налоговых преступлений за 2016-2018 гг.

	2016 г	2017 г	2018 г	Темп прироста 2018 к 2017 году, %
Выявлено преступлений экономической направленности	108754	105087	109463	4,2
в том числе налоговых преступлений	9283	8 654	7 630	-11,8
Предварительно расследовано	4001	3 760	3 271	-13,0
Выявлено лиц, совершивших преступления	3245	3 168	3 062	-3,3

Источник: Статистический сборник «Состояние преступности в России» [4], [5]

По данным прокуратуры РФ в 2017 г было зарегистрировано 8654 налоговых преступлений, а в 2018 г – на 1024 меньше; материалы в

производстве предварительного расследования в 2018 г уменьшились на 13%, В свою очередь, число лиц, совершивших налоговые преступления, уменьшилось на 3,3% по отношению к 2017 г.

Такая ситуация, связана с одной стороны, с повышением налоговой культуры у российских налогоплательщиков, но и со сменой концепции государственного налогового контроля [2; 6] – с другой. С 2016 года в нашей стране при проведении налогового контроля делается акцент на предупредительную функцию, то есть на профилактику. «Усиление превентивной функции контроля, реализуемой путем консультационной и разъяснительной работы налоговых органов направлено на снижение риска непреднамеренных нарушений со стороны налогоплательщиков, и на воспитание налоговой культуры у населения и организаций» [6].

В то время, когда в России происходит смягчение ответственности за налоговые правонарушения, то в некоторых государствах наказание остаётся неизменным или вовсе направленно на ужесточение.

Так, например, в Израиле – стране, которая серьёзно относится к соблюдению законности, – существует три вида налоговой ответственности: штрафы, административная и уголовная ответственность. Что касается штрафов, то государство очень серьёзно относится к неуплате НДС предпринимателями. К примеру, каждый неправильно выписанный хешбонит маас (квитанция) облагается штрафом для предпринимателя в размере двукратного налога. В случае административного наказания, фискальные службы могут арестовать имущество гражданина или задержать его на таможне, запретить выезд за пределы страны или даже заниматься бизнесом и предоставлять другие услуги. Уголовное наказание в Израиле за серьёзное налоговое преступление может достигать лишения свободы, сроком до 10 лет [8].

В отличие от Израиля, в России максимальное лишение свободы, предусмотрено в исключительных случаях, сроком до 6 лет.

В США неуплата налога наказывается штрафом в размере от 100 тысяч до 500 тысяч долларов или тюремным заключением. Уклонение от уплаты налогов посредством обмана, ложного заявления, представления недостоверной декларации относятся к категории более тяжких преступлений, и наказывается тюремным заключением на срок до пяти лет.

Таблица 2 – Сравнительная характеристика ответственности на налоговые правонарушения в Российской Федерации, Израиле и США

Ответственность	Россия	Израиль	США
-----------------	--------	---------	-----

Налоговая ответственность	За совершение налогового правонарушения следует наказание в виде санкций в размере до 100 тыс. рублей.	Одним из видов налоговой ответственности являются штрафы. Их очень много, и размер выплат с каждым годом продолжает расти. Средняя сумма штрафов 200 шекелей.	За совершение налогового правонарушения в части налоговой ответственности не имеет.
Административная ответственность	Административной ответственности свойственны только штрафы в размере от 500-3000 рублей.	Административной ответственности свойственны: - арест имущества или задержка его на таможне; - запрет налоговому правонарушителю выезжать за пределы страны; - запрет правонарушителю заниматься бизнесом и предоставлять другие услуги.	Основные меры ответственности за налоговые правонарушения в США - пени и взыскания. Штраф в значении английского термина «fine» в нормах налогового права США употребляется только как мера уголовной ответственности за налоговые преступления.
Уголовная ответственность	Уголовной ответственности свойственны: - арест сроком от 4-6 месяцев; - лишение свободы сроком от 1-6 лет; - лишение права на должность или деятельность сроком до 3-х лет; - штраф в размере от 100 -500 тыс. рублей.	Уголовной ответственности свойственно лишение свободы сроком от 1-10 лет, также штраф в особо крупном размере.	Ответственность за налоговые преступления предусматривает наказание в зависимости от усмотрения суда: - штрафа в диапазоне от \$100 до \$500 000; - лишение свободы на срок от 1 года до 5 лет для отдельных преступлений; - освобождение от должности; комбинированное наказание в виде штрафа вместе с лишением свободы.

Таким образом, в разных странах ответственность за налоговые правонарушения схожа, т. е. существуют налоговые санкции в виде штрафов, административная и уголовная ответственность. В отношении уголовной ответственности – существуют разные сроки наказания. Если некоторые государства вообще не применяют уголовную ответственность за налоговые правонарушения, то в других, например, как в КНР, наказание в виде лишения свободы может достигать пожизненного заключения.

Отдельно следует отметить влияние на изменение подходов к методам борьбы с налоговыми правонарушениями реформы контрольной и надзорной

деятельности, в части применения риск-ориентированного подхода. В соответствии с целями реформы изменится КоАП. Штрафы и наказания станут зависеть от уровня риска и добросовестности. Декларируется принцип «1 in 2 out», по которому новое требование можно будет принять, только после отмены двух старых.

Таким образом, на наш взгляд, можно выделить следующие способы борьбы с налоговыми правонарушениями.

1. Превентивные действия, т.е. профилактика.

Здесь важным шагом стало принятие стандарта комплексной профилактики нарушения обязательных требований [3]. Его предназначение – нормативно-правовое регулирование организации и проведения мероприятий по профилактике нарушений. Действие Стандарта распространяется на все федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные на осуществление государственного контроля и включенные в приоритетную программу «Реформа контрольной и надзорной деятельности».

К числу методов борьбы превентивного характера относят информационную работу, которая в настоящее время активизирована в нескольких направлениях.

Во-первых, идет расширение консультационной работы посредством сайта, дней открытых дверей, ответов на запросы. ФНС организовала «Телефон доверия» – канал связи с налогоплательщиками, предназначенный для получения дополнительной информации для совершенствования деятельности ФНС РФ, оперативного и реагирования на коррупционные и другие правонарушения, совершаемые госслужащими ФНС РФ, а также для обеспечения защиты прав и интересов граждан.

Во-вторых, учитывая, что физические и юридические лица совершают налоговое правонарушение не всегда осознанно и специально, а неправильное понимание норм законодательства приводит к неправильному исчислению плательщиком сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в бюджет, т.е. к нарушению, активизирована работа по повышению финансовой грамотности населения.

2. Карательные меры.

Штрафы являются не только ответственностью за правонарушения, но и способом борьбы с налоговыми преступниками. Увеличение размеров наказания имеет свои пределы. Так, введение высоких размеров наказания за нарушение налогового законодательства может привести к:

- существенному ограничению или полному прекращению деятельности налогоплательщика;
- невозможности взыскания наложенных штрафов или росту размеров сумм невзысканных штрафов.

Также методом борьбы является наложение взыскания на правонарушителя в форме заключения. Но, применять такую форму ответственности нужно только в совокупности с наложением взысканий в форме денежных штрафов и только за особо опасные преступления. Кроме того, наказание в форме увеличения вероятности ареста и длительности

срока заключения стимулирует у правонарушителя отказ от налогового преступления.

Безусловно, ещё одним, но косвенным способом борьбы с налоговыми правонарушителями является снижение налоговой нагрузки.

Таким образом, налоговые правонарушения существовали всегда и актуальны для всех стран. В российской практике налоговые правонарушения рассматриваются тремя кодексами, поэтому имеет место налоговая, административная и уголовная ответственность. Россия не является либеральной в отношении наказаний налоговых нарушителей, но и меры ответственности у нас не самые жесткие. Кроме того, в последнее время в РФ происходит смягчение ответственности за налоговые правонарушения. Проблему борьбы с налоговыми правонарушениями следует решать комплексно, многими способами, направленными на достижение налоговой безопасности, как для налогоплательщиков, так и для государства и общества в целом.

Список литературы:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2018) // [электронный ресурс] – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/d5cfcfa2027b0f0722a92e374886ddf40a86b0e2/
2. Программа «Реформа контрольной и надзорной деятельности» утверждена 21 декабря 2016 года президиумом Совета при Президенте Российской Федерации по стратегическому развитию и приоритетным проектам [электронный ресурс] – Режим доступа: <http://контроль-надзор.рф/about/opisanie-reformy/>
3. Стандарт комплексной профилактики нарушений обязательных требований // [электронный ресурс] – Режим доступа: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71709876/>
4. Состояние преступности в России за 2018 г. // [электронный ресурс] – Режим доступа: https://genproc.gov.ru/upload/iblock/be9/sbornik_12_2018.pdf
5. Состояние преступности в России за 2017 г. // [электронный ресурс] – Режим доступа: <https://genproc.gov.ru/stat/data/1328502/>
6. Макарова Н.В. Модернизация системы налогового контроля // в сборнике: Социально-экономические и правовые основы инновационного развития / Под общ. ред. Г. Ю. Гуляева — Пенза, 2018. С 67-75
7. Самаруха В.И. Проблемы противодействия налоговым преступлениям / В.И. Самаруха, А.В. Самаруха, И.В. Самаруха // Всероссийский криминологический жур-нал. — 2018. — Т. 12, № 2. — С. 199–210. — DOI: 10.17150/2500-4255.2018.12(2).199-210.
8. Основные виды ответственности за нарушения налогового законодательства в Израиле // [электронный ресурс] – Режим доступа: <https://auditing.co.il/ru/blog/narushenie-nalogovogo-zakonodatelstva-v-izraile/>

Контактный телефон +79244741151