

**МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Дагестанский государственный университет
Экономический факультет**

Филиал ДГУ в г. Избербаше

Ш.А.ИДРИСОВ, Р.Г.СОМОЕВ

**РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ
И ИНСТИТУТА НАЛОГОВЫХ
САНКЦИЙ В РОССИИ**

Монография

Махачкала - 2019

УДК 336.2
ББК 65.261.4
Р 17

Идрисов Ш.А., Сомоев Р.Г.

Развитие налоговой культуры и института налоговых санкций в России: Учебное пособие. - Махачкала: ФОРМАТ, 2019.
– 151 с.

Предлагаемая монография посвящена актуальным вопросам формирования и развития налоговой культуры и налоговой дисциплины в Российской Федерации. В работе отмечается, что совершенствование механизма налогового администрирования, в том числе института налоговых санкций, в условиях цифровизации экономики, безусловно, дает высокую фискальную эффективность, но его потенциал не безграничен. В этих условиях весьма важно уделить особое внимание формированию налоговой культуры граждан в системе общенациональной культуры российского народа.

Монография рассчитана на бакалавров и магистров вузов, работников налоговых органов, широкого круга деловых людей и общественности.

Рецензенты:

Артеменко Д.А., д.э.н., проф., зав. кафедрой «Государственные, муниципальные финансы и финансовый инжиниринг» Южного федерального университета;

Сайдулаев Д.Д., к.э.н., доцент, зав. кафедрой «Налоги и налогообложение» Чеченского государственного университета.

DOI:

ISBN 978-5-907249-11-0

© Коллектив авторов, 2019.
© Оформление. ИП Тагиев Р.Х., 2019.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение.....	4
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ	6
1.1. Понятие и генезис налоговой культуры.....	6
1.2. Теоретико-практические основы формирования налоговой культуры	15
ГЛАВА 2. ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИИ	28
2.1. Анализ этапов налогового администрирования как части налоговой культуры в России.....	28
2.2. Развитие медиативных форм налоговых отношений в ходе развития налоговой культуры.....	42
ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ И ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА.....	47
3.1. Перспективы развития налоговой культуры в России.....	47
3.2. Способы и методы повышения налоговой культуры и налогового потенциала на региональном уровне.....	58
ГЛАВА 4. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ЮРИДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ САНКЦИЙ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ.....	65
4.1. Понятие санкций: политические, экономические и правовые аспекты.....	65
4.2. Российская законодательная база санкционных мер на общем фоне зарубежной практики.....	74
ГЛАВА 5. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕХАНИЗМА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ ЗА РУБЕЖОМ И В РОССИИ.....	111
5.1. Анализ применения налоговых санкций в РФ.....	111
5.2. Анализ применения налоговых санкций за рубежом.....	116
ГЛАВА 6. ПЕРСПЕКТИВЫ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ.....	123
6.1. Анализ налоговой задолженности по субъектам РФ и пути её сокращения.....	123
6.2. Перспективы применения налоговых санкций в России.....	131
Заключение.....	137
Список литературы.....	142

ВВЕДЕНИЕ

Российские и зарубежные специалисты продвинулись вперед достаточно основательно в вопросах налоговой политики, налоговой системы, механизма применения налогов для микро- и макроэкономического регулирования. Российская налоговая культура, как общее благоприятное пространство эффективных налоговых отношений, с одной стороны, и налоговые санкции с целью необратимости налоговых правонарушений – с другой, характеризуются некоторым отставанием от уровня рыночно развитых стран. Поэтому, с одной стороны, прививание налоговой культуры принимается как катализатор, который будет способствовать эффективной собираемости налогов в бюджеты всех уровней, стимулировать и иметь прозрачную бухгалтерию у каждого бизнеса и многое другое. А применение адекватных санкционных мер напрямую влияет на дисциплину налогоплательщиков.

Налоговая культура не может быть привита вместе с Налоговым кодексом РФ или даже изменением всего экономического режима, как это произошло после распада СССР. Поэтому от степени разработанности эффективной налоговой политики, налогового механизма и его составных элементов (налогового регулирования, налогового планирования и прогнозирования, налогового контроля, налогового учета и отчетности, налогового законодательства) зависит налоговая культура в обществе и система мер налоговых санкций.

На налоговую культуру также влияет общая культура, социальная ответственность, гражданская позиция и экономическая культура, с одной стороны, а с другой – само состояние и эффективность функционирования налоговой системы государства, уровень налоговой нагрузки и др.

Одной из причин налоговых правонарушений считают специалисты в избыточном государственном контроле экономической деятельности бизнеса. Влияние на деятельность хозяйствующих субъектов через налоговую систему и контроль больше соответствует определению положения дел как избыточное

вмешательство государства в их деятельность, а это не дисциплинирует, а вызывает контрмеры со стороны налогоплательщиков. Налоговое бремя хозяйствующих субъектов хотя и не так сильно выше, чем в других традиционно рыночных и сопоставимых с российской экономикой государствах, но здесь ставится цель разумного снижения налоговой нагрузки и одновременного правильного направления развития налоговой культуры в обществе.

Понятие «налоговой культуры» на западе считается обобщенным синтезом разных дисциплин – экономики, социологии и истории. Так что, как и следовало ожидать, термин "налоговая культура" можно редко найти в западной экономической литературе. Поэтому говорить о степени разработанности мы можем с позиции не только западных, но и отечественных ученых. Среди западных ученых можно выделить Alm J., Backhaus J., Birger N., Blomert R., Nerre W., Norpe H., Toggler W., а среди отечественных: Аникиец С.Г., Гиниятуллина Д.Р., Гончаренко Л. И., Касимов Д.О., Леонова Е. Д., Осетрова Н. И., Пасько О.Ф., Халикова Э.А. и др.

Анализ рассмотренной нами литературы доказывает, что тема еще не до конца разработана и носит дискуссионный характер, а потому будет иметь теоретико-практические концепты развития налоговой культуры в комплексе с оптимизацией и эффективностью налоговой системы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ

1.1. Понятие и генезис налоговой культуры

История российской налоговой системы и налоговой культуры немного отличается от других стран континентальной Европы и далеко за ее пределами. На протяжении многих веков развивались и претерпевали те или иные изменения в хорошую и плохую сторону, а вместе с этими изменениями менялись социально-политические режимы, экономические ограничения и регулируемая либерализация. В любом случае формировались основы и развивались ключевые элементы налогов и налогообложения, а также сама налоговая культура.

Общеизвестно, что ни одно государство не может обходиться без налогов, т.к. для исполнения своих непосредственных функций, государство должно располагать достаточными средствами казны и правильным их использованием, не расхищая на этапах исполнения статей и предписаний закона о бюджете.

В виду того, что российская налоговая практика имеет гораздо более короткую историю, чем в странах старой Европы, то наша налоговая культура подтягивается и за этой культурой и дисциплиной налогоплательщиков с одной стороны, и налоговиков – с другой.

Налоговая система в странах Европейского Союза (ЕС) также носили эволюционный характер. Что касается российской налоговой системы, то она имела несколько скачкообразные и революционный характер развития, чаще отступая назад и выбрасывая всё положительное и рациональное предыдущего исторического прошлого. Ещё русский историк В.О. Ключевский заметил: «История никого не учит, но жестоко проучивает за незнание ее уроков». А потому в этой связи возникает необходимость понимания глубинных причин отношения, как людей, так и бизнес - сообщества, платящие налоги, прошли свой особый путь и почему с таким нигилизмом относятся к налоговым обязательствам?

Культура и воспитание ответственного гражданина – важные составляющие и в деле налоговой ответственности. Ответственный налогоплательщик, это гражданская позиция, уважающий свою родину. Поэтому, говоря о состоятельном бюджете, надо говорить о состоятельном налогоплательщике, который может равным и в меру дохода ответственным гражданином этого общества, а не с двойным тройным гражданством, уводящий свои доходы и не только (но и другие активы) в офшоры и другие юрисдикции недружественных России стран.

Поэтому можем утверждать, что успешность и справедливость взимания налогов зависит и от возможности увеличивать с интересом свои доходы, и от ментальности населения, которая воплощается в уровне налоговой культуры. Т.Н. Багословец указывает: «Исторически сложилось так, что в России во все времена существовало крайне неприязненное отношение к налогам, в отличие от западноевропейских стран, где сохраняется высокая налоговая культура. ... уплата считается предметом гордости налогоплательщиков, налоговая культура прививается с детства». [15, с. 188] Татьяна Николаевна также отмечает существенную разницу нашего и западноевропейского менталитета в этом вопросе даже у школьников, которые испытывают чувство гордости тому, что их родители честные и дисциплинированные налогоплательщики, что они вносят свой вклад в развитие своей страны. А что касается россиян, то они «всегда ассоциировали налоги с грабежами и поборами простых крестьян...». [15]

И потому, на современном этапе развития России одной из главных проблем является улучшение налоговой культуры в виду того, что до сих пор уровень налоговой культуры остается низким. Не все граждане и не вполне осведомлены о своих правах налогоплательщика. Абсолютное большинство налогоплательщиков не информированы о том, что они могут получать социальные и или имущественные вычеты, или имеют право на льготы.

По определению американского социолога Джорджа Каспара Хоманса, налоговая культура представляется очень просто «как

устойчивый продукт обмена деятельности налоговых и иных органов, участвующих в налоговом процессе...». [32]. И с таким определением можно согласиться лишь отчасти, сказав, что это отношение, означает общий и неконкретный охват понятия, это «механическое соединение».

С другой стороны, как замечает Д.О. Касимов, можно идти от противного, т.е. что препятствует или мешает развитию налоговой культуры. В экономической литературе на этот счет представлено достаточное количество факторов, препятствующих развитию налоговой культуры. [32].

Прежде всего, высокие налоги начинают подрывать интерес налогоплательщиков не только платить честные налоги, но даже уходят от хозяйственной деятельности.

Большой акцент здесь делается на личную абсолютную выгоду, а не на общественную прибыль абсолютного большинства налогоплательщиков. Поэтому в ряду нарушений в бизнес структурах, приводящих к уклонению и уходу от налогов в состоянии низкой налоговой культуры можно представить, следующие:

1. Стремительное развитие теневой экономики.
2. Уклонение от уплаты налогов.
3. Коррупционность госструктур, в том числе налоговых органов.
4. Отсутствие основ налоговой грамотности среди населения.
5. Недоверие населения правительству.
6. Недостаточные меры пресечения налоговых правонарушений.

Налоговая культура намного уже от общенациональной культуры страны и связана с взаимодействием государства и граждан в налоговой системе. Она выражена уровнем сознательности, знаний и соблюдения законодательства о налогах и сборах и налоговой системы в целом, полноты и своевременности уплаты, способов исчисления налогов и сборов.

Бороздина Г.В. отмечает, что деятельность налоговых инспекторов должна основываться на морально-этических принципах

их отношения с налогоплательщиками. Профессиональная этика – это совокупность определенных обязанностей и норм поведения, поддерживающих моральный престиж профессиональных групп в обществе. [16, с. 69].

В задачи профессиональной этики должны входить выявление нравственных норм и оценок, суждений и понятий, характеризующих людей в роли представителей определенной профессии. Профессиональная этика вырабатывает нормы, стандарты, требования, характерные для определенных видов деятельности. [16, с. 71].

В России принят и действует Кодекс этики и служебного поведения государственных гражданских служащих в системе Федеральной налоговой службы, утвержденный Приказом Министерства финансов РФ от 11.04. 2011г. № ММВ-7-4/260@. [35].

Но возникает вопрос: почему имеется такая существенная разница в налоговой культуре между странами, когда в европейских странах люди считают необходимостью и своим долгом платить налоги, а россияне ищут способы, как бы их обойти законными и незаконными способами? Подобная ситуация приобрела самые уродливые и, возможно, даже криминальные формы, т.к. индულгенцию неплательщика налогов выступают те самые корпорации, которые и должны приносят казне РФ больше всего доходов, но их освободили, якобы и в связи с экономическими санкциями западных «партнёров» - врагов нашей страны. Когда имеешь таких «партнёров», то враги на самом деле всегда рядом, и не нужно их искать на международной арене.

Ровно 200 лет назад швейцарский экономист Ж.С. де Сисмонди (1773–1842) в своем главном труде «Новые начала политэкономии» (1819), формулируя теорию налога, говорил о некой теории наслаждения. По логике Жана Шарля Леонар Симонд де Сисмонди (полное имя учёного), распределяемые доходы между всеми классами нации ни один из видов дохода не должен ускользать от обложения. В этой связи он громко заявляет, что граждане должны видеть в налогах «вознаграждение за оказываемую правительством защиту их

личности и собственности». Подобное предвидение и суждение есть прогрессивное и основывается на том, что «налоги, уплачиваемые гражданами, должны по справедливости соответствовать тем выгодам, которые общество им доставляет, и тем расходам, которые оно делает ради них». Налоговыми поступлениями в казну государства покрываются ежегодные расходы через бюджет, и каждый плательщик, таким образом, участвует в общих расходах, совершаемых ради него же в конечном итоге. «Цель богатства всегда надо видеть, как наслаждение. При помощи налогов каждый плательщик покупает не что иное, как наслаждения. Наслаждение он извлекает из общественного правопорядка, правосудия, обеспечения безопасности личности и собственности».

Поэтому можно утверждать, что на западе налоговая культура, ответственность, дисциплина и гордость налогоплательщика, а также уважительное отношение к налоговым органам, могли формироваться именно подобными идеями о справедливости, о наслаждении теми гражданскими позициями в налоговых отношениях, быть честным и ответственным налогоплательщиком. Все эти теории обосновывали необходимость налогов, позитивное их восприятие, веками формировали налоговую культуру граждан, но никогда не закрепляли в их сознании негативного отношения к налогам.

Итак, в российской истории налоги воспринимались и ассоциировались с грабежом и это сидит в сознании поколений россиян на генетическом уровне. Здесь можно предположить, что сыграли роль исторические прецеденты, когда сбор налогов зачастую сопровождался бедствиями для простых крестьян. Негатив и ненависть нагнетался и в советское время в российской истории. Это и продразверстка, это и разорение зажиточных крестьян и фермеров, а вместе с ними за кампанию и середняка, и даже далеко не середняка, отбирая у тех же последние крохи для семян. В истории далее проявился негатив как в ходе НЭП, так и в период её сворачивания, так называемым налогом за

бездетность* и прочие экзотические налоги, которые до сих пор в памяти россиян.

Кроме того, по замечанию Н.В.Миллера, православие всегда сознавало четкую границу между духовным и материальным. Таким образом, россияне привыкли скрывать свои реальные доходы (сначала от церкви, затем от государства). [42, с. 144]. Помимо этого, деловой успех и нравственные достижения находились как бы в разных измерениях, поэтому нарушение хозяйственных законов не считалось великим грехом по сравнению с нарушением нравственных традиций. Вся беда в том ещё, что для России характерны всегда революционные и/или резкие преобразования, а не эволюционный путь развития вообще и налоговой системы в частности.

Реформы Петра I, Столыпина, Ленина, Горбачёва, Ельцина сопровождалась изменением социальной структуры общества, а значит, и базовых установок, и конкретно налоговой системы. Их реформы привнесли с собой новые условия, которые становились благодатной почвой для их неприятия и отторжения. Также негативное отношение к налогам активно закреплялось в течение всех семидесяти лет существования советского государства. Потому и возникали всевозможные фонды отчислений.

Воспроизведем одно из определений налога, существовавших в советской финансовой науке (А.Соколов, 1928 г.): «Под налогом нужно разуметь принудительный сбор, взимаемый государственной властью с отдельных хозяйствующих лиц или хозяйств для покрытия ею расходов или для достижения каких-либо задач экономической политики, без предоставления плательщикам специального эквивалента». Тем самым подчеркивался законодательный характер

* Указов Президиума Верховного Совета СССР от 21 ноября 1941 г. «О налоге на холостяков, одиноких и бездетных граждан СССР» и от 8 июля 1944 г. (раздел IV «О налоге на холостяков, одиноких и малосемейных граждан СССР») с последующими дополнениями и изменениями. Мужчины бездетные от 20 до 60 лет и женщины от 20 до 45 лет уплачивали налог в размере 6% налог с зарплаты ежемесячно. Планировалось полностью исключить сбор в 1993 году, но он прекратил свое существование почти на 2 года раньше сразу после распада СССР. Попытки вернуть такой налог в умах законодателей «гуляют».

налоговых отношений, безэквивалентность (т. е. односторонность) и безвозвратность изъятия доходов в бюджет.

Более чем десятков лет господства политэкономической экономической марксизма СССР, а в частности и финансовой науке, большинство определений налога, как, впрочем, и других экономических понятий, сводилось к идеологическому, классовому содержанию, к определению налога как инструмента эксплуатации в буржуазных государствах. Можно выделить ряд наиболее значимых факторов, влияющих на формирование и устойчивость национальной культуры и национального менталитета, это:

- 1) включенность каждого общества в определенную общественно-экономическую формацию;
- 2) исторический и цивилизационный возраст общества;
- 3) наличие одного или нескольких центров развития;
- 4) степень однородности, фрагментарности общества и общественного и массового сознания;
- 5) уровень образования и науки в обществе.

Что касается соотнесенности общества и цивилизаций, есть удачное высказывание известного французского историка Ф. Броделя: «Каждая из этих цивилизаций и их ансамбль в целом входят в огромный поток истории, имеющий большую длительность, и этот поток является для каждого общества источником присущей ему внутренней логики, равно как и многочисленных противоречий... цивилизации являются сущностями, которым присуща очень длительная временная протяженность». [17, с. 229]. Общеизвестно, что Россия не входила ни в западноевропейскую, ни в восточную цивилизацию, неся свою собственную философию строительства молодого государства. Следовательно, следует проводить не синхронное сравнение ее развития с западноевропейскими странами, а диахронное, которая будет носить исторический характер, когда сравниваются существовавшие в прошлом правовые системы и их компоненты.

В этом плане Россия имела единый центр развития и сильную централизованную власть, хотя после реформ 1860-х гг. началось

заметное усиление самоуправления. Социальную структуру населения можно было назвать двухполюсной: с низким удельным весом образованных слоев и преобладающей долей крестьян, уровень образования которых был ниже, чем у западноевропейских государств.

Перепись населения 1897 г. показала, что лишь 21% населения (в городах – 45,3%) был грамотным, в то время как в развитых странах уровень грамотности был значительно выше. Это определило важнейшие социальные последствия: большинство крестьян не могли осознать перспектив общественного развития, не поддержали столыпинские реформы, им оказались более близкими идеи большевиков.

К моменту революции 1917 г., пишет Б.Н. Миронов, «народу еще не нужна была демократия западноевропейского типа». [43, с. 269]. Социальная неоднородность усугублялась резким различием в интересах, социальным положением и уровнем образования высших и низших слоев населения. Интересную мысль о сознании русского крестьянина высказал Ричард Пайпс, утверждающий, что оно являлось «первобытным», если использовать терминологию антрополога Леви Брюля, т. е. оно не было приспособлено для абстрактного мышления. Крестьяне не воспринимали право даже в простейших формах, не сознавали своего социального положения, ничего не знали о государственном управлении, вообще слабо воспринимали себя как личность, отождествляя себя с семьей или общиной. Причина была не в национальных чертах характера, а в неразвитости, необразованности крестьян, вызванной медленными темпами приобщения к цивилизованности вследствие изоляции от других стран, сосредоточения на задачах национальной самообороны, малочисленности населения и непомерности территории. [15, с.188].

Таким образом, Россия занимает и огромное пространство, и растянута своей историей, а в Западной Европе и плотность населения высокая, и исторические события насыщены. Потому и меняли быстро западные государства социально-политический облик и экономический быстрый взлёт на фоне размеренного развития

восточного соседа на огромных просторах. Эти государства прошли некоторые отрезки в своем цивилизационном развитии, если так можно выразиться, ускоренным образом. Некогда варварские племена со своими крестовыми набегами на своих южных и богатых соседей стали для них катализатором в быстром культурном, политическом и экономическом становлении. Если в средние века Европа существовала как многонациональное пространство с графствами и княжествами на разрозненных политических землях, со своими небольшими войсками, крестьянами, то эти этносы в последующем преобразились и приобрели государственность.

Но что касается России, то здесь развитие намного замедлено: эволюция в рамках семьи, общины, вотчинная система, переходы и переселения также семейными ватагами.* Это и другое общинное обособление «варивших их в собственном соку» с одной стороны, а в последующем поборы налогами в период активного политического влияния степняков и кочевых племён, которые установили дополнительные налоги к местным княжеским, налогово-таможенным режимом, и это не могло не сказаться на сознании многих поколений на Руси. Отсюда и низкая налоговая культура, отсутствие долга, ответственности и чувства гордости за то, что каждый гражданин участвует в формировании финансовой устойчивости своей родины, возможности лучшей организации медицины, правопорядка, безопасности государства. Низкое сознание и низкая культура и отчасти сложная налоговая система приводит к уклонению от налогов, низкой собираемости их и «бедности» бюджетов на всех уровнях.

* Ватага – 1) шумная толпа; 2) артель из людей, собравшихся для какого-либо общего дела или промысла; 3) временное товарищество для работ...

1.2. Теоретико-практические основы формирования налоговой культуры

Различные российские авторы подтверждают, что даже в начале двухтысячных Россия была ещё далека от уровня налоговой культуры западных стран. [11, с.55; 26; 32; 38; 42] Аникиец С.Г. отмечает: «До перехода России к новому экономическому укладу в нашей стране отсутствовала какая-либо налоговая культура, ибо не было налогоплательщиков как таковых, т.е. людей добровольно выполняющих гражданскую обязанность по уплате налогов. Этой обязанности не было предусмотрено ни в одной из советских Конституций. Налоги взимались принудительно, в том порядке, в котором сейчас платят налоги наемные работники, не вступающие в своем большинстве ни в какие отношения с налоговыми органами». [11, с. 64]

Среди официальных лиц, говоривший о налоговой культуре, был экс министр бывшего Министерства РФ по налогам и сборам (ныне ФНС России) Г.И.Букаев. Он в интервью в феврале 2001г., ответил, что низкая налоговая культура была причиной того, что граждане по-прежнему скрывали свои доходы от налоговых органов. Г.И.Букаев за короткий период с 2000 – 2004 годы сыграл выдающуюся роль на посту главы МНС в деле реорганизации, систематизации и модернизации современных налоговых органов России. Он тогда ещё ответил, что "как только люди начнут понимать, что они могут оказаться в беде, культура возникнет, и они прибегут к нам даже ночью, чтобы представить декларацию". [32].

Налоговая культура всех западных государств и особенно в США держится на страхе и опасении оказаться в черных списках и быть наказанными вплоть до реальных сроков. Уклонившиеся от налогов в западных государствах считаются изгоями общества и получают наказания. В отличие от западного менталитета в России никогда не считали нахлебниками тех, кто не платит свои налоги. Таким образом, понимание "налоговой культуры" может быть обобщены в понимании "соблюдения страха".

В советское время налогообложение имело весьма условное и специальное назначение, и в этой связи говорить о налоговой культуре в Советской России было также условным.

При социалистическом режиме в России уплата налогов производилось в основном на уровне предприятия, примерно с 98 процентов советских предприятий, находящихся в государственной собственности.

Таким образом, в большинстве случаев, "платить" или "сбор" налогов означало положить деньги из левого кармана в правый карман, отмечает Биргер Нерри из Гамбургского университета, исследователь налоговой культуры в России.

Еще один очень интересной особенностью российской налоговой культуры был принудительный орган - Федеральная служба налоговой полиции, которая просуществовала около 10 лет, с 18 марта 1992 г. до 30 июня 2003 г.

Налоговая полиция превратилась в бюрократию с численностью 56 тыс. сотрудников и из бюджета тратилось больше, чем она возвращала налогов в казну. Поэтому и была она упразднена как неэффективный орган в 2003 г.

Доминирование косвенных налогов сохраняется в течение всего советского времени и до сих пор преобладает в России. В последние годы доля косвенных налогов в бюджете РФ составляет от 30 до 35%.

Косвенные налоги являются наиболее простыми для государства с точки зрения их взимания, но также достаточно сложными для налогоплательщика с точки зрения укрывательства от их уплаты. Привлекательность для государства эти налоги имеют ещё и потому, что их поступления в казну прямо не привязаны к финансово-хозяйственной деятельности субъекта налогообложения и фискальный эффект достигается в условиях падения производства и даже убыточной работы предприятий и организаций. [58].

Государству следует продумать ключевой вопрос моральной стороны, изменив радикально приоритеты налоговых органов от желания максимального сбора налогов здесь и сейчас к политике

содействия быстрому развитию перспективных предприятий, которые будут генерировать больше налоговых потоков в будущем.

Российские граждане еще не до конца понимают основные и необходимые в современном обществе политические ценности, одной из которых является парадигма «налоги – основа благосостояния государства и общества». Уклонение от уплаты налогов не влияет на деловую репутацию, так как население считает, что это нормальное явление. Моральные причины уклонения от налогов проявляются в негативном отношении к существующей жесткой налоговой системе, низком уровне налоговой культуры и в корыстных интересах налогоплательщиков. [28, с. 107].

Формирование и развитие налоговой культуры – это активное взаимодействие государства и граждан, влияющее на результаты проведения в целом эффективной налоговой политики.

Для повышения уровня налоговой культуры необходимо проводить работу в следующих направлениях:

- доступность нормативно-правовых актов, регулирующих налоговое законодательство России;
- эффективное взаимодействие государства с гражданами;
- обеспеченность граждан необходимой информацией, расширение института налогового консультирования, использование СМИ, пропаганда налоговой культуры;
- повышение качества исполнения налоговых процедур;
- повышение престижа работы в налоговых органах.

В рамках упрощения налогового законодательства РФ, совершенствования механизма разрешения налоговых споров необходимо усилить стимулирующую и перераспределительную функции налоговой системы, снизить транзакционные издержки налогового администрирования, создать комфортные условия обслуживания налогоплательщиков. [17, с.63].

В развитие институциональных основ организации налоговой культуры Касимовым Д.О. была разработана схема, в которой отражены наиболее существенные элементы содержания и структуры

формирования налоговой культуры и их взаимосвязь с основными элементами системы управления налоговыми отношениями. [32].

Касимов Д.О. в своей работе «Институциональная основа для формирования и развития налоговой культуры» сделал следующие выводы:

1. Современная российская налоговая система – это фискально-контрольная модель.

2. Налоговые отношения должны стать услугой, которое предоставляет государство налогоплательщику.

3. В России сформировалась модель организации налоговых отношений, основанная преимущественно на последующем налоговом контроле и заинтересованности налоговых органов в применении мер административно-налогового преследования (в применении налоговых санкций). [32].

Основываясь на ранее проведенном исследовании Касимова Д.О., нами был разработан механизм формирования налоговой культуры налогоплательщиков, основанный на взаимодействии двух институтов: налоговых органов и налоговых консультантов (рис. 1).

В руках налоговых органов имеются определенные рычаги воздействия и соответствующие инструментари, посредством которых осуществляется жесткий контроль за уплатой налогов и сборов. Меры воздействия относительно налоговых нарушений адекватно повышаются по мере их роста и степени тяжести, которым применяются санкции в виде штрафов и других мер воздействия согласно Налоговому и Уголовному кодексам.

Налоговые органы оказывают воздействие по управлению и контролю за исполнением налоговой дисциплины через такие инструменты и методы как: жесткий контроль за своевременностью уплаты налогов и сборов; повышение размера штрафных санкций за нарушение налогового законодательства; мониторинг и «прозрачность» распределения налоговых доходов; урегулирование налоговых споров в досудебном порядке; формирование налоговой сознательности через СМИ и рекламу; усиление антикоррупционных мер и четкой регламентации законодательства.



Источник: [60]

Рисунок 1 – Механизм формирования налоговой культуры налогоплательщика

Налоговые консультанты оказывают влияние на формирование налоговой культуры налогоплательщиков с помощью услуг, которые они могут предоставить населению, например, оказание консультационных услуг, проведение тренингов, стимулирующих рост налоговой культуры населения, разъяснения норм налогового законодательства. Взаимодействуя одновременно, они формируют налоговую культуру налогоплательщиков.

Результатом использования таких инструментов и методов будет добросовестное исполнение обязанностей, установленных налоговым законодательством, налогоплательщиками, осознание значимости гражданина, как налогоплательщика, привитие налоговой культуры младшему поколению. Но это не все инструменты, которые могут помочь при формировании налоговой культуры. Сознательность гражданина, как налогоплательщика, необходимо формировать со школьной скамьи. Именно в юном возрасте будущие налогоплательщики начинают впитывать в своем сознании дисциплину и ответственность, любовь и патриотизм к своему отечеству, понимая необходимость и важность такой культуры, где каждый по мере своего экономического участия формирует часть бюджета страны. В этом возрасте они должны понять из чего формируется оборонная мощь, экономическая и социальная инфраструктура, как финансируются жизненно важные государственные институты. Поэтому, особенно у старших классов на уроках надо проводить хотя бы раз в полгода отдельные уроки о налоговой культуре с приглашением служащих налоговых и правоохранительных органов. Главная задача этих уроков – формирование у школьников положительное отношение к сотрудникам налоговых органов и налоговой системе в целом. Для этого многого не нужно. Рассказать о структуре налоговых органов, о сотрудниках и их успехах, о престижности и уважительного отношения в обществе профессии налоговиков. Раскрыть некоторые простые схемы налогообложения физических лиц, индивидуальных предпринимателей и об общей системе налогов, их сроках уплаты, о порядке присвоения ИНН, о государственной регистрации индивидуальных предпринимателей и т.п.

Не лишне буде даже рассказать учащимся школ о социальных и имущественных вычетах, которыми ученики могут воспользоваться в дальнейшем при представлении налоговых деклараций.

Сегодняшние школьники довольно таки продвинутые в освоении интернет технологий, которым также следует объяснить азы посещения online-сервиса для того, чтобы узнать о

декларировании более подробно, а также какие налоги платят их родители и какие задолженности у них имеются. И школьники и даже взрослые, узнав о такой возможности, с любопытством будут посещать соответствующие сервера и будут информированы о состоянии и новшествах в системе налогов.

Уроки, посвященные вопросам налоговой грамотности, проводятся уже по единому сценарию по всей России. Специалисты налоговых органов готовят специальные информационные материалы и видеоролики. С их помощью ребятам рассказали об истории создания налоговой системы, о том, какие были налоги в прошлом и какие виды налогов существуют сейчас. Будущие налогоплательщики узнают много интересного о значимости налогов, как одного из главных источников формирования государственного бюджета, о важности и необходимости соблюдения налогового законодательства, а также о современных информационных технологиях, используемых в работе налоговых органов.

Сценарии открытых уроков акцентируют внимание на том, чтобы задействовать учеников в активной работе (интерактивные занятия), помочь им самостоятельно определить понятие налогов и их структурные элементы, в форме беседы познакомить с новыми понятиями из сферы налогообложения. Так, с каждым посещением работников налоговых служб или студентов отделения «налоги и налогообложения», которые также могли бы вести определенные факультативы, шефствуя в этих классах, могут повысить у школьников налоговую культуру.

Несомненно, что элементарные налоговые знания необходимы людям разных возрастов и профессий. Важно и дальше развивать это направление и разъяснять детям, что государство сильно, только когда у него крепкая казна.

Понятие «налоговой культуры» на западе считается обобщенным синтезом таких дисциплин как экономика, социология и история. Так что, как и следовало ожидать, термин "налоговая культура" на западе можно редко найти в экономической литературе.

Стимул к уплате налогов является первой центральной темой поведения налогоплательщиков. Подходы ранних исследований западных специалистов опирались на экономические модели, основанные на теории полезности, с использованием вторичных данных для эмпирического анализа. В экономических моделях уклонение от уплаты налогов рассматривалось как азартная игра. Налогоплательщики были приняты как рациональные игроки в условиях неопределенности между уклонением от уплаты налогов (с некоторой вероятностью обнаружения и санкций) по сравнению с честной уплатой налогов без санкций.

Обобщено понятие налоговой культуры представляется как части национальной культуры. Налоговая культура под влиянием внутренним и внешним окружением имеет непосредственное отражение в налоговых принципах и инструментах. И это также замечалось в работах Й.Шумпетера, в его почти классическом определении, т.к. оно устояло ещё в некоторых концептуальных положениях, что налогоплательщики не торопятся считаться частью налоговой культуры.

Более поздние толкования термина «налоговая культура», пытаются объединить культуру и дисциплину налогоплательщиков, связав их с усилиями справедливых налоговых органов.

Понятие «налоговой культуры», представленной здесь может лучше объяснить с ее концептуальной ревизией в отдельных терминах «налог» и «культура»

С точки зрения "налоги" относятся не только к налоговой системе и фактической налоговой практике, являясь частью "налоговой культуры" страны, но и составляют отношения между налоговыми органами и налогоплательщиками, обуславливает его уникальность. Что касается налоговых органов, структура компетенции отдельных уровней должны быть приняты во внимание то, каковы налоговые доходы, как должны быть распределены доходы бюджета между местными и центральными органами? Как и насколько сильно снимает рецидивы налоговых нарушений налоговое законодательство и, какие следуют санкции за нарушения?

Тем не менее, компонент «культуры» является гораздо более важным: Несмотря на то, является, по мнению Герт (Geerd Hofstede),* не научным языком, не определить "культуру", в ходе изучения представленного справочника, понятие «культура» рассматривается исключительно под призмой национальной культуры как таковой. В рамках же "общее ментальные модели" "культуру" следует понимать, как "коллективное программирование ума" (Hofstede 1983, 1991).

Эволюционный характер "культуры" не может быть переоценен: культурные факторы постоянно находятся в непрерывном процессе изменений, стимулируется внешними и внутренними факторами. Следовательно, сама культура является динамичным явлением взаимодействия, а не фиксированным явлением.

Синтез двух социально-экономических явлений в рамках определенных политик, это "налог" и "культура" успешно синтезированы в субъектах налоговых отношений, а именно, как предметные области они встроены в национальных исторических событиях. Её ещё называют "исторической укорененностью". В связи с этим, уже Шумпетер обнаружил, что "каждый налог в идеале имеет свои исторические, экономические и социологические границы". Таким образом, существование или создание универсальной и "объективно хорошо" система налогообложения становится невероятно сложно или невозможно. Поэтому, «налоговая культура» и характерные для конкретной страны через сформировавшиеся традиции налогообложение, с одной стороны, и в результате взаимодействия субъектов налогообложения и налоговых органов с их культурными ценностями такими, как «честность», «справедливость», или также "чувство долга" - с другой стороны.

* Сравнить (1997) речь Камдессю "в Московском институте международных отношений на тему «податного культуры». Его интерпретация - так же, как и у большинства экономистов трансформации - кажется, направлены на SCHMÖLDERS "налогового менталитета" (сравните, например, STRÜMPEL 1969 или SCHMÖLDERS 1970). Тем не менее, трансформация из "податного культуры» должно сопровождаться существенным улучшением от имени налоговых органов, хотя часть их не видел в связи с преобладающим налоговой культуры. Это мнение разделяет и Мартинес-Васкес и McNab (2000: 293), Мартинес-Васкес и Уоллес (2000: 11) унд ALM и Мартинес-Васкес (2001: 34).

Последнее напоминает - по определению, принятых в более узком смысле - налоговый менталитет, который состоит из двух компонентов - налоговой морали и налоговой дисциплины, исключительно направленной на отношения налогоплательщика к налогам государства.

Налоговый менталитет включает в себя все отношения, а также все модели поведения, которые проявляются, так или иначе, в целом в налоговых отношениях граждан проведением против или за налоги в государстве. В целом для налоговой морали используется в качестве термина, понятие «определенная готовность налогоплательщиков платить налоги», которые имеют уровень или степень ответственности и чувство долга перед государством. Такой долг так же в некоторых рамках в соответствии с принципом выгод или обязательств для широких слоёв (публики или сообщества), которые испытывают чувство налоговой нравственности способные оплатить причитающийся с них налог. Налоговая дисциплина в целом отражает отношение налогоплательщика в его действиях.

Каждая страна имеет свои специфические особенности в налоговой культуре, которые обусловлены всеми факторами, но основными из них, как уже коснулись мы, являются: сама культура, объединяющая общие и региональные (локальные) особенности, но в целом для государства воспринимается обобщенная национальная культура государства. Следующим важным фактором является экономическая ситуация, политика и менталитет. Практически, это формальные и неформальные институты, присутствующие в данном государстве. Соответственно, налоговая культура содержит даже больше, чем «культуры налогообложения» и «податной культуры».

Упрощенный обзор, который может легко и подробно иллюстрировать, представлен на рисунке 2. Он показывает вовлеченность действующих лиц в национальную культуру с ее подмножества налоговой культуры.

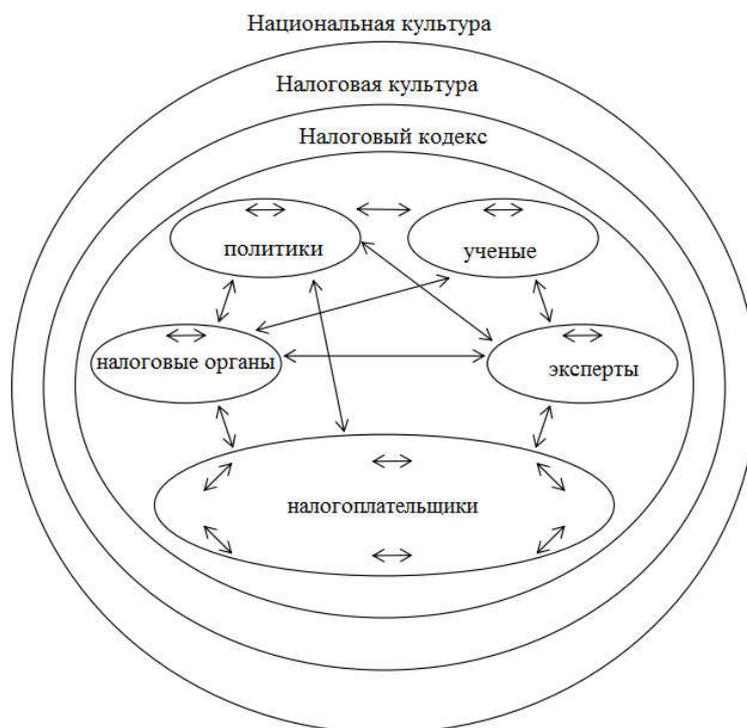


Рисунок 2 - Соотношение встроенных культур и налоговой культуры в них

Нормы культуры являются исторически сложившимися институтами, а Налоговый кодекс РФ устанавливает правила и условия налоговой системы. Налоговые игроки включают в себя среди прочих налогоплательщиков, политиков, должностных лиц налоговых органов, экспертов (например, налоговые консультанты), и ученых. Стрелки указывают взаимодействие между различными группами игроков, а также между членами одной и той же группы (например, ученые отвечают на научных конференциях, обучают в вузах и колледжах, консультируют).

Итак, как найти из множества моделей ту налоговую культуру, которая должна лучшим образом работать в данной стране?

Из рисунка 2 становится понятно, что существует слишком много участников, которые будут включены в простой модели. Если рассматривать упрощенную модель налоговой культуры, то соответственно и участников должно быть меньше. Абстрагируясь от неосновных, такая модель будет состоять из трех участников: правительства, налоговых органов и налогоплательщиков. Будем

считать, что ученые и консультанты могут быть включены в налогоплательщики.

Очевидно, в рамках общей культуры процесс налоговой культуры может стать разделенным на несколько подсистем.

Во-первых, здесь есть правительство, которое определяет правила игры, что для налоговых органов, что для налогоплательщиков в соответствии с Налоговым кодексом РФ и другими федеральными законами.

Во-вторых, есть налогоплательщики, взаимодействующие с налоговыми чиновниками, то есть члены налогового органа.

Кроме того, налогоплательщики взаимодействуют также друг с другом. Наконец, налогоплательщики как избиратели имеют возможность определять частично будущие правил налоговой игры.

На рисунке 3 представлена упрощенная модель, где связи и взаимодействия всех трех участников осуществляются также по правилам игры. Сами же налоговые правила игры регулируются налоговыми органами, руководствуясь налоговым законодательством.

Правительство в налоговых играх не участвует непосредственно в регуляциях относительно налогоплательщиков. Налогоплательщики руководствуются Налоговым кодексом, а оперативные изменения правил игр корректируют налоговые органы, которые своевременно доводят их до сведений налогоплательщиков. Правительство контролирует налоговые органы и они подотчетны через свое налогово-финансовое министерство правительству. Налогоплательщики непосредственно имеют дело с налоговыми органами, которым они подотчетны и контроль ведется в соответствии с общими правилами игры.

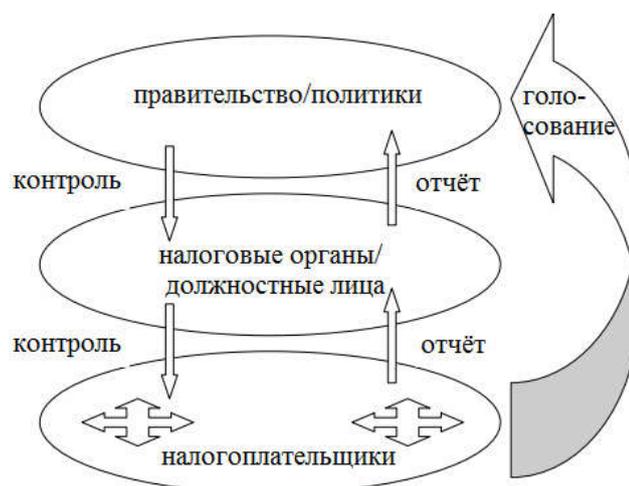


Рисунок 3 - Упрощенная модель налоговой культуры

При использовании категории "налоговая культура" в публичной дискуссии, в России уже стало полезной и понятной уже в большей социальной среде, чем это было каких-то 10 лет назад. Наравне с этим правильным восприятием стали обыденно понятными в массовом сознании и такое понятие, как «белая зарплата», так как именно она и правильно выплачиваемые налоги, и отчисления определяют не только мощь государства, но и состояние пенсионного обеспечения работников (персонала, служащих и др.) завтра.

Поэтому национальная налоговая культура не абстрактная или оторванная от жизненно важных процессов и явлений. Налоговая культура - это совокупность всех взаимодействующих, как формальных, так и неформальных учреждений, связанные с национальной налоговой системы и ее практической реализацией, которые исторически, встроены в культуру страны, в том числе находится в зависимостях и связях, обусловлены в их постоянном взаимодействии.

ГЛАВА 2. ФУНКЦИОНАЛЬНАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ И НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ В РОССИИ

2.1 Анализ этапов налогового администрирования как части налоговой культуры в России

Под понятием «культура налогового администрирования» в литературе понимается, как сложившиеся общие условия и степень справедливости и достаточности в обязательствах налогоплательщиков исправно платить налоги, а что касается налоговых органов, то они должны отвечать высокой порядочностью и быть патриотами своей страны и помощниками налогоплательщиков.

Общеизвестно, что налоговое администрирование существует для того, чтобы экономическая система развивалась устойчиво, рычаги которой в фискальном сдерживании или поощрении находятся в руках этого самого администрирования. В системе налогового администрирования налоговая культура сидит как подсистема, но охватывая более широкие социально-экономические понятия.

Таким образом, формирование налоговой культуры следует искать во взаимосвязи налогового администрирования и общественно-политической, а также гражданской сознательности граждан страны. В связи с этим, налоговую культуру можно представить лишь, как определенный зрелый уровень налогового самосознания в обществе. В таком обществе роль государства заключается в общей функции регулирования экономики через денежно-кредитную и налоговую политику. Оно должно учитывать интересы всех субъектов рынка, а что касается самих налогоплательщиков, то они должны осознавать свои функции законопослушных налогоплательщиков по исполнению обязанности по полной и своевременной уплате причитающихся в соответствии с законодательством налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Важными пунктами в развитии методов регулирования налогового контроля должно стать изменение правового положения должностных лиц налоговых органов. В целях укрепления результативности контрольных мероприятий, необходимо усовершенствование налоговых процедур по применению административно-налоговых санкций. [50, с.55]

Самыми важными факторами повышения эффективности контрольной работы налоговых органов является целый спектр нововведений и совершенствование действующих процедур контрольных проверок. Для этого предлагается:

- совершенствование самой системы и методики подготовки и обучение, переквалификации и отбора специалистов – налоговиков;
- совершенствование и внедрение новейших форм и методов налоговых проверок, основанные на единой комплексной стандартной процедуре организации контрольных мероприятий;
- применение стандартов единой оценки работы налоговых инспекторов, которая позволила бы учитывать результаты деятельности каждого инспектора, а также эффективно распределяла бы налоговые обязанности при планировании камеральных и выездных налоговых проверок;
- применение мер соразмерного наказания за налоговые правонарушения.

Проблема рационального отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок приобретает особую значимость в условиях массовых нарушений налогового законодательства, характерных для современной России.

Для надежного обеспечения финансовой безопасности необходимо создание специальных условий функционирования всей финансовой системы РФ, при которой исключается малейшая возможность развития коррупции и злоупотребления должностными полномочиями.

Поэтому считаем, что для совершенствования налогового контроля в РФ также необходимо постепенно повышать налоговую культуру в стране. И что ее повышение необходимо начинать с

самого раннего возраста, вести информационную работу со школьной скамьи, хотя бы с 9-го класса.

Становление и развитие налогового администрирования осуществлялось одновременно с развитием налоговой системы. Его функционирование неотделимо от развития государства и общества как целостное явление.

Взаимосвязь и взаимозависимость, взаимообусловленность государства и налогов подчеркивается многими исследователями. Так, К. Маркс подчеркивал важнейшие для государства налоги, утверждая, что «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства». [41, с.308].

По классическому определению А. Смита функции государства сводятся к трем важнейшим задачам: обеспечение национальной обороны, отправление правосудия, организация общественных работ и общественных учреждений, содержание которых невыгодно, но необходимо. [20, с. 142].

Кроме того, по определению Дж. Кейнса, государство должно оказывать руководящее влияние на экономические процессы, в том числе – на склонность к потреблению, путем соответствующей системы налогов, частично фиксированием нормы процента и, возможно, другими способами. [34, с. 59].

Э. А. Вознесенский указывал, что поскольку существование финансов в отличие от других стоимостных категорий немыслимо вне государства, без придания финансовым отношениям государственно-властного характера, то система финансовых отношений должна быть организована с учетом правовых норм. [20, с. 129].

В связи с этим, важнейшим условием институционализации налогового администрирования следует признать нормотворчество. При этом создание системы сбора государственных доходов, которые должны систематически поступать в бюджет, опирается и на экономические условия воспроизводственного процесса, специфику организации производства, обмена, распределения и потребления.

В России становление и развитие налогового администрирования следует рассматривать применительно к четырем этапам – с конца IX в. и по настоящее время (табл. 1).

Таблица 1

Ретроспектива становления и развития налогового администрирования в России [22, с. 7]

Этапы	Период	Содержание этапа	Характеристика основных событий этапа
1.	конец IX в. – первая половина XVII в.	Развитие налоговых отношений. Становление налоговой системы	– заложение основ прямого и косвенного налогообложения; – замена натуральных платежей денежными; – с появлением российской государственности и централизацией власти в конце XV в. сложились предпосылки для создания специальных органов, ведающих сбором налогов в масштабе государства; – становление системы учета налогоплательщиков
2.	вторая половина XVII в. 1916 г.	Формирование и становление налогового администрирования в Российской империи	– попытка реализовать принцип справедливости налогообложения – раскладка податей на каждого плательщика-тяглеца производилась совместно правительством и обществом; – создано министерство финансов, основной задачей которого стало управление государственными доходами и расходами; – внедрение подоходного налогообложения; – введение особых местных органов финансового управления, на которых возложено было наблюдение за правильностью распределения прямых налогов, всестороннее изучение податных сил населения; – учреждены должности податных инспекторов, которые осуществляли контроль за правильным взиманием налогов, пошлин и различных сборов на своих участках; – увеличение собираемости налогов
3.	с 1917 г. по 1991 г.	Разрушение налоговой системы. Административные методы изъятия прибыли	– прекращение действия налогов в период военного коммунизма; – основное звено налоговой системы – налоговая инспекция – структурное подразделение районных и городских финансовых отделов; – управление налогов и сборов, налоговые отделы и инспекции были переименованы соответственно в управления, отделы и инспекции государственных доходов; – основная работа по систематическому контролю за выполнением планов госдоходов, правильным

Этапы	Период	Содержание этапа	Характеристика основных событий этапа
			исчислением и своевременным поступлением всех платежей в бюджет возлагалась на городские и районные инспекции по государственным доходам, которые входили в структуру районного (городского) финансового отдела исполкома соответствующего Совета народных депутатов.
4.	с 1991г. – по настоящее время	Формирование налоговой системы и налогового администрирования, отвечающих рыночным отношениям	– эволюционное реформирование налоговой системы; – возрождение налоговой службы; – введение законов, регулирующих функционирование налоговой системы РФ; – принятие и введение в действие общей и специальной частей НК РФ; – внедрение информационных технологий и функциональная модернизация деятельности налоговых органов; – развитие технологий электронного взаимодействия с налогоплательщиками

Первый период характеризуется как начальный этап становления российской налоговой упорядоченности со своими элементами администрирования, который итак характеризуется, как случайный, не системный с установлением различных налогов. В этот же период заложены основы прямого и косвенного налогообложения, происходит замена из формы натуральных платежей денежными выплатами налогов. С появлением российской государственности и централизацией власти в конце XV в. сложились предпосылки для создания специальных органов, ведающих сбором налогов в масштабе государства, так появляется система учёта налогоплательщиков.

До становления Московского государства для российской практики налогообложения было характерно наличие множества обязательных податей в пользу князя. Взимание платежей носило не постоянный характер. Единой и слаженной системы взимания платежей не существовало.

В XV – XVII вв. российская налоговая система оставалась ещё достаточной сложной и запутанной. К более высокому уровню системного подхода к управлению налогообложением не хватало организации единой финансовой системы, что и сделал Великий князь Московский в последующем. Это стало началом более организованной системы учёта и контроля, а также аудита приходных и расходных книг.

В дальнейшем администрирование приобретает более организованный и системный характер: определены уполномоченные органы по взысканию налоговых платежей; определен порядок обеспечения платежей в царскую казну; вырабатываются меры принудительного взыскания задолженности.

Особенностью *второго периода* становления и развития налоговой системы и налогового администрирования было то, что они перешли в новую фазу развития, отмечает Т.А. Ефремова: «Актуальность рассмотрения взаимосвязи налоговой системы и налогового администрирования и его эффективности в период экономического развития Российской империи обусловлена богатством исторического опыта налогообложения». [80, с.208].

Дальнейшие реформы в России показали, что существующие налоги и пошлины не были столь обременительными. За три года (1882–1884 гг.), предшествующих созданию податной инспекции, торговые пошлины составляли 61 248 тыс. рублей, а за три года после ее создания (1886–1888 гг.) они возросли до 7 2243 тыс. рублей [20, с. 49]. Об этом свидетельствует и Податная инспекция России^{*}

Именно податная инспекция способствовала системному проведению реформы и администрирование промыслового налога 1898 г., это налог, который уплачивается всеми торговыми и промышленными предприятиями за право проведения постоянной и/или выездной ярмарочной торговли. Крупные акционерные предприятия вменялись дополнительные выплаты в виде промыслового налога, он считался, как налога с объёмов капитала и

^{*} См.: Податная инспекция в России (1885–1910 годы). – СПб, 1910. – С.49.

процентного сбора с прибыли. Применялся также традиционный налог на недвижимое имущество, от которого пытались скрыться некоторые владельцы имущества. В целом к началу XX века в России на первое место по обеспечению пополнения казны вышли уже прямые налоги.

В системе администрирования податные инспекции, как исполнители сбора и контроля налоговых поступлений «Казенные палаты», находились у истоков создания стройных правил, методов и приемов в технологии исчисления и взимании податей и пошлин. По сути, они стали пионерами систематизации в налоговом администрировании конца XIX – начала XX века. Эффективная работа инспекторского состава в конечном результате влияла на собираемость налоговых платежей, уклонение от их уплаты было сведено к минимуму. «Их трудами были собраны разносторонние данные об экономическом положении населения, положенные в основу многих реформ, проведенных в финансовом законодательстве». [45, с. 102].

Финансовое положение России до начала первой мировой войны считается достаточно устойчивой. Так, в бюджетной росписи на 1914 г. доходы составили в сумме 3 522 млн. рублей, расходы – 3 303 млн. рублей. Наиболее доходными статьями в бюджете царской России начала XX века были доходы от казенной винной монополии, он составлял 935,8 млн. рублей. На казенное имущество и капиталы приходили 805 млн. рублей, среди которых наибольший доход приносила железная дорога и лесное хозяйство. [23].

Доходы поступали по трём направлениям (источникам): (1) прямые налоги – 264,5 млн. рублей, (2) косвенные налоги – около 710 млн. рублей и (3) пошлина – более 230 млн. рублей. Большую часть прямых налогов обеспечивал промысловый налог – 145,8 млн. рублей. Поземельный налог, имущественный налог и подати вместе приносили в казну более 80 млн. рублей. И почти половина поступлений в казну составляли косвенные налоги, таможенные сборы – 351,9 млн. рублей. [109].

Налоговая система дореволюционной России полностью обеспечивал бюджетные нужды, где больше всего приносили, конечно казенные предприятия, заводы, железные дороги, верфи и прочее, но ровно до того пока Россия не вступит в первую мировую, который поглощал почти весь бюджет.

На рост эффективности налоговой системы, как в росте налоговых поступлениях в казну, так и налоговой дисциплины обеспечивался, с одной стороны за счет количественного показателя налогоплательщиков, который также связан с бурным развитием промышленности в России, а с другой – развитием институтов налогового администрирования и качества их работы.

В целом же, улучшение собираемости налогов происходило за счет уверенного роста российской экономики и эффективной организации работы уполномоченного органа по взысканию платежей.

Третий период характеризуется наступлением на установленную и стройную налоговую систему, к которому мы вновь попытаемся вернуться уже через 74 года с реверсивным, как бы революционным возвратом назад, в капитализм.

Разрушительный период характеризуется господством жестких административных методов в управлении социально-экономическими процессами и явлениями в стране, который выбрал социальный путь преобразования на основах равенства, братства и справедливости. Однако эти лозунги не могли осуществляться без жесткой финансовой, налоговой и денежно-кредитной политики. Так, налоги вообще прекратили свое существование в период «военного коммунизма» (1918 по 1929 гг., с введением продразверстки с 11 января 2019 г).

В период НЭПа появляется строгая налоговая система: формируются организационно-правовые основы налогообложения с созданием самих налоговых органов, принимаются важнейшие законодательные акты в налоговой сфере, определяются контуры системы налогов и сборов. НЭП считался вынужденным шагом, где допускаются капиталистические элементы предпринимательства при

сохранении Советским государством командных высот в народном хозяйстве. Целью НЭПа было - восстановление молодого советского государства, не дать окончательно разрушиться народному хозяйству после войны и разрухи и его социалистическая перестройка. Однако НЭП был свернут, а вместе с ним и развитие частного предпринимательства. Эта была новая ошибка нового реверсивного отката, не дав развиться в диалектическом единстве и состязательности двух систем хозяйственного ведения разными формами собственности, что не помешала современному Китаю, который успешно применяет у себя более 40 лет. При этом КНР придерживается лозунга «одно государство – две системы». Такая диалектика и борьбы неантагонистических противоположностей заложило в КНР основы к мощному социально-экономическому импульсу, а сегодня став и вторым лидером мирового производства.

В 1930 году в СССР была проведена налоговая реформа (постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 года), в результате которой была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах – налоге с оборота и отчислениях от прибыли; вся прибыль промышленных предприятий и торговли, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, поступали в доход государства, т.к. они все были государственными предприятиями. 1940-й год в истории налогов известен тем, что был введен налог на холостяков, который просуществовал до распада СССР.

Четвертый этап развития связан с кардинальными преобразованиями в политической и экономической жизни России в начале 90-х годов XX в. Начало 90-х стали переломными вновь с реверсивной революций и откатом в «загнивающий, умирающий капитализм на высшей стадии империализма». Эти прописные истины классиков никого не научили, но мы под давлением того же мирового империализма и глобального давления финансовой олигархии приняли условия по разрушению собственной государственности, отказав от всего завоеванного и социально, и

этически верного пути развития. Победила внешняя угроза и внутренние враги пятой колонны, низвергнув некогда экономически и в военно-политическом плане мощное государство Союза ССР.

В соответствии с Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1990 года № 76, Приказом Министерства финансов РСФСР от 6 марта 1990 года № 50 в составе Министерства финансов создана государственная налоговая инспекция. В России был дан старт институциональной ломке и строительству новых рыночных институтов, в том числе налоговых на федеральном, региональном и местном уровнях.

С 1991 года была сформирована налоговая система и налоговое администрирование нового образца, отвечающая рыночным отношениям, а Концепция модернизации налоговой службы 1995 года заложило начало перехода инспекций на типовую организационную структуру, внедрением эффективных налоговых технологий и повышения уровня информатизации налоговой службы России.

Государственная налоговая служба Российской Федерации в 1998 г. была преобразована в Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России: Указ Президента Российской Федерации от 23 декабря 1998 года № 1635).

В 1999 году вводится в действие I часть Налогового кодекса Российской Федерации, устанавливающая основные принципы налогообложения, а в 2001 году и II часть Налогового кодекса Российской Федерации, куда вошли главы 21 «Налог на добавленную стоимость», 22 «Акцизы», 23 «Налог на доходы физических лиц», 24 «Единый социальный налог»;

2002 год ознаменовался тем, что вводятся в действие:

- Глава 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и Глава 26 НК РФ «Налог на добычу полезных ископаемых»; Повсеместное внедрение системы электронной обработки данных как стандарта в работе территориальных налоговых органов;

- Организовано предоставление налоговых деклараций в электронном виде;

- Подключение территориальных налоговых органов к ведомственной телекоммуникационной сети.

2004 год позволил налоговым органам объединить свои усилия в информационном потоке, так появляется удаленный доступ к федеральному информационному ресурсу – Единому государственному реестру налогоплательщиков (ЕГРН), появляется «одно окно» регистрации налогоплательщиков, изменены Главы 26 НК РФ, 26.2 и 26.3.

В 2004 г. МНС РФ было преобразовано в Федеральную налоговую службу (ФНС России). Вместе с преобразованием структуры налоговых органов изменялись и расширялись выполняемые ими функции. Введены в действие новые главы II части НК РФ – Глава 29 «Налог на игорный бизнес», Глава 30 «Налог на имущество организаций», сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов (Глава 25.1 НК РФ), а также единый сельскохозяйственный налог (Глава 26.1 НК РФ).

В 2005 г. вводится глава 25.3 НК РФ «Государственная пошлина», глава 31 НК РФ «Земельный налог»; Также в этом году был введен новый водный налог (глава 25.2 НК РФ) и отменена плата за пользование водными объектами.

Далее особых изменений не было, а вот в 2010 году произвели замену единого социального налога страховыми взносами (с 2017 г. – гл. 34 НК РФ); вводится госуслуга с личным кабинетом через интернет для проведения налогоплательщиком нужных и обязательных процедур на удалении. В этом же году вводится автоматизированная информационная система «Налог-3» и это в дальнейшем (в 2011 г.) системы «Налог-Сервис» ФНС России повышает производительность труда налоговых инспекторов, улучшает работу всей системы, а самое главное – массовая отчетность налогоплательщиков не становится и далее трудоёмкой и обременительной работой.

Далее налоговая система и ее администрирование переходит на всё более качественный уровень с внедрением новых

автоматизированных систем и отчетности налогоплательщиков в основном по интернету. Этому также способствует новое оборудование, по которому бухгалтерия для налоговиков становится полностью прозрачной, а автоматизированный бухучет становится обыденным явлением для предпринимателя.

Таким образом, четвертый этап развития налогового администрирования в России отличается радикальными политическими и экономическими преобразованиями, носит сложный и многоаспектный характер. В связи с чем, считаем возможным разделить его на ряд отдельных временных периодов, характеризующих основные события становления налогового администрирования в постсоветский период (табл. 2).

Таблица 2

Ретроспектива институционализации налогового администрирования в Российской Федерации [23]

Период	Содержание этапа	Характеристика основных событий этапа
1990–1992	Организация института налогового администрирования	<ul style="list-style-type: none"> – создание Главной государственной налоговой инспекции в составе Минфина РФ (1990 г.); – создание Государственной налоговой службы РФ (1991 г.); – введение законов, регулирующих функционирование налоговой системы РФ; – использование подзаконных актов в качестве формальных правил налогообложения
1993–1997	Первичное формирование институциональных норм и правил	<ul style="list-style-type: none"> – внедрение информационных технологий и функциональная модернизация деятельности налоговых органов в рамках пилотных проектов; – неупорядоченное развитие регионального и местного налогообложения, а также внутренних офшоров; – активное воздействие судебной практики на совершенствование налоговых правил и условий взимания налогов; – директивно-инструктивное регулирование законодательных норм на фоне несовершенства

Период	Содержание этапа	Характеристика основных событий этапа
		<p>правовой базы;</p> <ul style="list-style-type: none"> – активное применение льготных механизмов без учета их экономической и социальной отдачи
1998–2000	Кодификация законодательства и унификация налогового администрирования	<ul style="list-style-type: none"> – создание Министерства по налогам и сборам (1998 г.); – принятие и введение в действие общей части НК РФ; – развитие функциональной специализации администрирования; – активизация судебных методов разрешения налоговых споров; – реструктуризация задолженности по налогам
2001–2003	Введение в действие специальной части НК РФ	<ul style="list-style-type: none"> – снижение числа действующих налогов, упорядочение применения и сокращение налоговых льгот; – начало перехода на функциональную структуру деятельности налоговых органов, активизация камерального контроля; – внедрение налогового учета; – использование доктрины «деловой цели» в судебной практике по налоговым спорам; – целевое администрирование крупнейших налогоплательщиков
2004–2005	Оптимизация состава налогов и сборов	<ul style="list-style-type: none"> – преобразование МНС РФ в Федеральную налоговую службу в составе Министерства финансов РФ; – придание Минфину полномочий в области налогов; – унификация налоговых процедур в единой автоматизированной информационной системе и внедрение стандартов обслуживания
2006–2007	Завершение процесса формирования института	<ul style="list-style-type: none"> – установление четко регламентированных сроков и процедур взаимодействия в рамках мероприятий налогового контроля; – введение обязательного электронного

Период	Содержание этапа	Характеристика основных событий этапа
		декларирования; – ограничение объема запрашиваемой для контроля информации при проведении проверки; – четкое закрепление в законе порядка возмещения НДС
2008–2010	Оптимизация и упрощение налогового администрирования	– изменение правил зачета излишне уплаченных налогов; – введение процедур досудебного урегулирования налоговых споров; – упрощение камеральных проверок; – запрет на повторное представление документов на проверку; – принятие Концепции планирования выездной налоговой проверки и критериев риска совершения налогоплательщиками налогового правонарушения; – упрощение налоговых правил и снижение налоговой нагрузки в рамках антикризисных мер; – развитие системы предоставления отчетностей по телекоммуникационным каналам связи.
2011– по настоящее время	Совершенствование института налогового администрирования. Модернизации налоговых органов на основе более полной автоматизации их деятельности	– максимальное разделение информационной системы на два блока функций: автоматической обработки информации (налоговый автомат) и интерактивной работы пользователей; – создание централизованной системы ведения ЕГРН и ЕГРЮЛ, включая единую базу данных сведений о налогоплательщиках; – развитие технологий электронного взаимодействия с налогоплательщиками, включая перестройку сервиса «Личный кабинет»; – формирование единой системы мониторинга и управления деятельностью налоговой службы; – модернизация инфраструктуры ФНС России.

2.2. Развитие медиативных форм налоговых отношений в ходе развития налоговой культуры

Институциональное построение налоговой культуры уже более существенно, а также позволяет выделить ее технологическую, финансовую, социальную и правовую составляющие, т.е. очертания механизма взаимодействия всех объектов и субъектов налоговых отношений. Касимов Д.О. в статье «Электронные информационные технологии как инновационный элемент налоговой культуры» подчёркивает: «Определяющими в трактовке налоговой культуры как финансового института являются – финансовый аспект, технологический и правовой аспекты, которые тесно взаимосвязаны между собой». [33, с.18].

Уровень налоговой культуры более четко вырисовываются в ходе реализации и механизме взаимодействий элементов, субъектов, объектов и организационной эффективности систем управления процессами взаимодействия и их взаимосвязи. К инструментариям налоговой культуры можно отнести достаточно широкий спектр всевозможных коммуникаторов и систем управления. Так, к нему можно отнести:

- систему налогов и их элементы,
- виды и формы организации налоговых правоотношений,
- налоговое поведение,
- налоговая дисциплина,
- методы налогового планирования,
- формы, виды и способы налоговых проверок,
- виды ответственности,
- санкции,
- виды информационных систем,
- налоговый мониторинг,
- аудит и его инструменты,
- системы оплаты труда работников налоговых органов,

- показатели оценки результативности и эффективности налоговых проверок и рейтинговые системы,
- показатели и способы улучшения обслуживания налогоплательщиков,
- мировые соглашения между налоговым органом и налогоплательщиками и др.

Такой инструментарий (методы и инструменты) составляет один из элементов механизма формирования налоговой культуры (рис. 4). Согласно указанному автору (32, 33), данная схема не претендует на абсолютную истину.

Механизм формирования налоговой культуры представляет собой деятельность, с одной стороны, финансовых институтов по организации функционирования составляющих его структурных элементов (подсистем), с другой стороны, сами организационные процессы налоговых служб в строгом соответствии с нормами налогового права. Тогда и представленный механизм не может претендовать на постоянство. Естественное в ней мы видим некие разграничения и условности в соотношениях и связях, а в дальнейших преобразованиях в самих налоговых органах, в их службах, сервисе, изменениях в НК РФ непременно отразятся на реакции, восприятии и общем климате отношений налогоплательщика.

До применения санкций в ходе проведения налогового администрирования, проверок (контроля) нарушений со стороны налогоплательщиков появилась возможность двустороннего урегулирования. Эта форма взаимодействия, применяемая в последнее время, называется «налоговая медиация». Она приобретает существенную роль в разрешении налоговых конфликтов и находит свое закрепление в законодательстве многих государств. Для российского права институт налоговой медиации можно считать новой областью регулирования налоговых правоотношений, пишет М.С. Аракелова, возникшей в результате расширения форм досудебного и внесудебного урегулирования налоговых споров. [10].



Рисунок 4 - Содержание и структура системы формирования налоговой культуры, ее взаимосвязь с элементами системы управления налоговыми отношениями [32, с.12]

Но до сих пор среди юристов, ученых и практиков, не прекращаются дискуссии о самом понятии "медиация". Так, В.Ф. Яковлев считает, что медиация представляет собой деятельность специалиста по урегулированию споров в рамках переговоров спорящих сторон в целях заключения между ними мирового соглашения. [10].

По мнению Е.И. Носыревой, «медиация - это процедура по урегулированию споров с помощью выбора сторонами спора арбитра - третьего лица, которое может содействовать сторонам в ведении переговоров и достижении соглашения по спору». [47, 63].

Согласно мнению И.В. Решетниковой, «медиацию предлагает рассматривать, как форму примирения сторон, в ходе которой нейтральное лицо, избранное добровольно сторонами (исходя из его компетенции и авторитета), проводит переговоры». [54] .

Другие специалисты в области гражданского (арбитражного) процесса также отмечают, что медиация как процедура примирения сторон невозможна без участия третьего лица (посредника) в том или ином качестве. [24, с.42; 18, с.104; 31, с.36].

Проблемы применения в Российской Федерации практике процедур медиации в налоговом споре в настоящее время пока остаётся предметом обсуждения на научно-практических конференциях и в научных кругах.

Федеральный закон от 27 июля 2010 г. N 193-ФЗ "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)" (далее - ФЗ N 193) прямо запрещает применение процедуры медиации в отношениях, затрагивающих публичные интересы (ч. ч. 2 и 3 ст. 1), что означает невозможность применения данного института при рассмотрении налоговых споров на любой стадии.

Особенностью современного этапа развития налоговой культуры, не наказывать, а упредить, предупредить, повысить налоговую ответственность и эффективность налогов, надо использовать все возможные методы, способы и технологии с их инструментарием. ФНС России не исключает теперь и такую

возможность, как применение медиации в области налоговых споров. Такие прецеденты уже имеются на примере крупнейших налогоплательщиков, а также применения медиативных подходов в ходе организации работы с налогоплательщиками при досудебном разрешении налоговых споров. Также известны отдельные случаи инициирования в регионах России пилотных проектов по применению медиации к разрешению налоговых споров^{*}.

^{*} См., например: Медиация как альтернативный способ разрешения налоговых споров // Федеральная налоговая служба. 2014. 7 нояб. URL: https://www.nalog.ru/rn74/news/activities_fts/5006181.

ГЛАВА 3. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ В ОЦЕНКЕ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ И ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО ПОТЕНЦИАЛА

3.1. Перспективы развития налоговой культуры в России

По меткому замечанию Президента РФ В.В. Путина: «Налоговая система должна работать на модернизацию экономики и при этом быть справедливой по сути». Подтачиваемая несправедливостью и обещаниями облегчить налоговую нагрузку и систематически частыми проверками можно только ухудшить вообще экономический климат вокруг налогоплательщиков.

Формирования модели налоговой культуры российского образца не является процессом сегодняшнего дня и даже последних лет. Можно с уверенностью отметить, что процесс формирования такой сугубо русской (российской) модели налоговой культуры продолжается со времен существования устойчивых налоговых отношений, налоговой системы как таковой. Повышение элементов налоговой культуры и ее образца в соответствии с сегодняшней нормативно-правовой базой, этикой бизнеса, этикой вообще экономического поведения гражданина данного государства, непременно снизит повсеместно масштабное уклонение от налоговых обязательств в России. Повышение лишь культуры и ответственности налогоплательщиков не решит проблему, т.к. она также упирается непосредственно в совершенствование самой налоговой системы. Здесь очень важно соблюдать соизмеримый (паритетный) баланс интересов государства, бизнеса и граждан страны.

Интересы крупного бизнеса не должны доминировать в государственной политике протекционизма и не только, освобождая от налогов в связи некими санкциями, а их личные многомиллионные ежемесячные доходы облагаются также на равных с зарплатами граждан по той же плоской шкале 13%, как это практикуется в Российской Федерации. А что касается большой мошеннической

игры вокруг пресловутых западных санкций, то надо думать головой и патриотически, радея за отечество и ее процветание. Надо инвестировать в отечественную экономику не ради только эксплуатации даровых природных ресурсов, а строить промышленность и социальную инфраструктуру на века, не перемещая доходы в западные банки и офшоры. Бюджеты тех государств, благодаря российским олигархам, которые платят за свое имущество и различные активы, не страдают, а российский бюджет за налоговые моратории «в связи с международными санкциями» оскудевает и вынужденно урезают бюджет внутри РФ и даже увеличивают пенсионный возраст.

Таким образом, налоговая культура для всех граждан России одно, а для олигархов другое и выгодно в любом раскладе и юрисдикции. Они могут вовсе перейти в юрисдикцию - на сторону врагов России, т.е. так называемых «партнёров», как это сделал международный олигарх Дерипаска^{*}, большая часть бизнеса которого находится вне РФ. [105]. Корпорация "Русал" с российскими корнями, зарегистрированный на острове Джерси не только не выдерживает общечеловеческие ценности, но и патриотизм, налоговую культуру России.

В условиях антипатриотичного поведения олигархов, мягко выражаясь, негативный пример для остальных налогоплательщиков, где создаётся не только налоговая нагрузка на честных, законопослушных налогоплательщиков, но и моральный груз, где налоговым органам становится намного сложнее продвигать эту самую налоговую культуру, повышать эффективность налоговой системы.

В стране не прекращаются процессы уклонения от налогов всевозможными приписками затрат к издержкам, изменением состава среднесписочной численности работников, ускоренной

^{*} Олег Владимирович Дерипаска — российский и кипрский предприниматель, олигарх, миллиардер, председатель наблюдательного совета и единственный бенефициарный владелец компании «Базовый элемент». Президент Объединённой компании «Русал», президент En+ Group

амортизацией, двойной бухгалтерией и прочими ухищрениями, другими легальными и нелегальными способами укрывательства реального объекта налогообложения. Всё это и многое другое свидетельствует о правонарушениях, направленных на искажение и сокрытие налогооблагаемых баз.

В октябре 2014 года в России вступили в силу поправки в Уголовный кодекс, согласно которым уголовное дело по 198 и 199 статьям УК РФ может быть возбуждено без участия налоговых органов.

Пример №1. ООО «Бриз». Срок - 2 года условно. Возмещение ущерба - 16 млн рублей. Это из материалов уголовного дела на директора ООО «Бриз» из города Казань. Директор выбрал неверный и преступный путь: а) заключил фиктивные договора с удобными организациями на проведение определенных работ/услуг; б) далее со своего расчетного счета компании перечислял определенные суммы на счета тех организаций. Он заведомо знал, что те не собираются оплачивать налоги в бюджет с полученных средств и все перечисленные деньги он получит от них обратно в наличном виде без отметки в бухгалтерских документах ООО «Бриз».

Данная схема применялась в течение 2 лет. В ходе расследования и на суде были доказаны факты о не проведенных работ/услуг сторонних организаций в пользу «Бриз». В связи с таким правонарушением руководителю назначили наказание в виде 2 лет лишения свободы условно. Здесь и уголовное и этическое проявление налоговой дисциплины. Если нет налоговой дисциплины и ответственности налогоплательщика, то не стоит искать и налоговую культуру у таких субъектов предпринимательства.

«На этом все негативные последствия в рамках УК РФ для руководителя ООО «Бриз» закончились, что нельзя сказать о возмещении причиненного ущерба в рамках гражданского судопроизводства. Верховный суд Республики Татарстан апелляционным определением удовлетворил искивые требования Межрайонной ИФНС России №14 по РТ, взыскав с ООО «Бриз» в

счет возмещения ущерба, причиненного бюджету, 16 млн рублей». [82].

Пример №2. ООО «Насип», Срок - 2 года, Возмещение ущерба – 37 942 042 рублей. Директора ООО «Насип» (г. Хасавюрт) в ходе следствия и на суде признал, что совершил преступление по 199 статье УК РФ. ООО «Насип», занимаясь оптово-розничной торговлей, неоднократно уклонялся от налогов, предоставляя налоговые декларации с заведомо ложными сведениями. Такая информация бухгалтером предоставлялась по указанию директора. Поэтому и привлекли самого директора ООО «Насип» (к его несчастью, несмотря на такое говорящее название компании - «насип» переводится как счастье) к уголовной ответственности за особо крупный размер уклонения от налогов. Здесь сумма недоимки составила почти 38 млн. рублей. Помимо двухлетнего реального срока бизнесмен получил взыскание по ущербу в пользу РФ в размере 37 942 042 рублей.

«Выдержка из судебного решения: «...достоверно зная об обязанности своевременно и достоверно исчислять и уплачивать налог на добавленную стоимость на общую сумму 37 942 042 (тридцать семь миллионов девятьсот сорок две тысячи сорок два) рубля в бюджет, имея реальную возможность произвести уплату в бюджет данных налогов, за период 01 января 2008 года по 31 декабря 2010 год из полученных в полном объеме от контрагентов на свои расчетные счета, за реализованные товары и оказанные услуги, денежные средства, умышленно, с целью уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость, в ИФНС РФ №17 по РД представил налоговые декларации с включенными заведомо ложными сведениями, тем самым не исчислив в бюджет налог на добавленную стоимость в сумме 37 942 042 (тридцать семь миллионов девятьсот сорок две тысячи сорок два) рубля, что в соответствии с примечанием к ст. 199 УК РФ является особо крупным размером». [82].

Ранее этот же дагестанский бизнесмен уже совершал подобные преступления и пришлось ему отбывать даже наказание. Не просто отсутствие гражданской позиции, культуры бизнеса, налоговой

культуры, а сама жажда наживы снова оказалась для него непреодолимой силой. Поэтому на этот раз в отношении него была применена максимальная мера наказания по статье 199 УК РФ.

Как видно из таблицы 3.1 налоговые преступления особо не растут, но имеют тенденцию сохранения роста, что можно списать и на растущее количество (естественный прирост) налогоплательщиков, а потому такой тренд, но всё же постепенно физические и юридические лица начинают понимать и придерживаться налоговой дисциплины.

Таблица 3

Статистика налоговых преступлений в РФ за 2013-2016 гг.

Год	Выявлено преступлений				Расследовано		
	Всего	Следственными органами Следственного комитета РФ	Органами внутренних дел	Таможенными органами и	Всего	Следственными органами Следственного комитета РФ	Органам и внутренним дел
2016	9283	97	8106	603	4001	2797	1030
2015	9041	125	7944	682	3846	2866	739
2014	6205	37	5470	480	3200	2322	706
2013	4719	120	4396	121	3109	1929	1147

Источник: [76]

По относительно недавним опросам социологических служб населения показала по их выборке, что 18% российских граждан не вполне осведомлены, какие именно налоги надо платить; из опрошенных также 36% лишь «частично» знают, какие налоги они будут платить. Из этой выборки лишь 40% потенциальных налогоплательщиков ответили, что «точно» знают, какие налоги им предстоит уплачивать. [72].

Тот же социологический опрос среди предпринимателей выявил, что:

- 60% осведомлены о своих налоговых обязанностях;

- лишь 17% всех экономических субъектов-налогоплательщиков полностью и в срок рассчитываются по налоговым обязательствам;

- 50% из опрошенных, производят платежи дискретно время от времени;

- остальные стараются не думать о налогах и по возможности уйти всеми законными и незаконными путями.

Процесс формирования налоговой культуры сталкивается с такими проблемами, как:

- несовершенство и частые изменения налогового законодательства РФ;

- недостаточное консультирование граждан в вопросах налогообложения, а также проведение рекламно-информационных мероприятий, использование каналов СМИ;

- отсутствие доверия у населения к налоговым органам;

- некачественное исполнение налоговых процедур;

- недостаточная мотивация работников государственной службы;

- большая текучесть кадров в налоговых органах;

- рост конкуренции компаний, который приводит к применению хозяйственными субъектами способов снижения налоговой нагрузки. [94].

Наиболее существенными элементами в системе повышения налоговой культуры и формирования ее современной модели являются:

- совершенствование имеющейся налоговой системы РФ;

- сделать более понятным налоговое законодательство с одновременным совершенствованием способов, методов и всего механизма определения налогооблагаемой базы и методов расчета, и исчисления;

- усилить налоговую дисциплину с одновременным развитием института разрешения досудебных споров с предоставлением консультативных услуг. Здесь налоговые органы не карательные, не надзирающие органы хватать нарушителей, а помощники и партнеры,

не доводя до нарушений, которые делают одно единое дело, служа отечеству, пополняя бюджет своим активным участием и гражданской позицией налогоплательщика с одной стороны и, налогового инспектора – с другой;

- повышение информативно-консультативной культуры среди населения и, особенно среди учащихся, проводимыми налоговыми органами;

- внедрение эффективных схем улучшения качества исполнения налоговых процедур;

- постоянное продвижение и поддержание культуры обслуживания налогоплательщиков как «кормильцев» бюджета, а в комплексе через все остальные действия налоговых органов поддержание их высокого имиджа.

Во многом направления повышения налоговой культуры вытекают из самих проблем, препятствующих ее развитию. Повышение профессионализма налоговых органов, их имиджа в глазах общественности с одной стороны, а с другой – ответственности и сотрудничества между государством и налогоплательщиками – залог высокой налоговой культуры и налоговой дисциплины.

На ментальном уровне граждан (взгляды, правила, принципы, убеждения, видения и др.) системны, в том числе и проявление налогового менталитета, который обладает одновременно своей внутренней устойчивостью и внешней изменчивостью. Поэтому основная цель налоговых органов должна быть направлена на противостояние закреплению в общественном сознании даже всякой мысли об уклонении от уплаты налогов.

Со стороны налоговых органов для создания такой модели налоговой культуры необходимо создавать материально-технические и информационно-консультативные центры постоянного присутствия в online.

Деятельность, направленная на облегчение и упрощение взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, с одной стороны, а с другой – проведение в массы культуры поведения налогоплательщика, начиная с учебных заведений, позволит

государству выстроить быструю и верную стратегию внедрения нового уровня налоговой культуры в России.

В ряду таких мероприятий должны стать такие, как:

- информирование и демонстрация возможностей личного кабинета налогоплательщика через интернет. В дальнейшем работа web-ресурсов, позволяющие получить налоговые услуги в электронном виде, могут исключить личный контакт с налоговыми органами, а тем более с внедрением онлайн-бухгалтерии, открытой и для налоговых органов по всем операциям и моментальными функциями начисления и доначисления налогов к срокам отчетности;
- функционирование call-центров, телефонов доверия;
- проведение периодической массово-разъяснительной работы среди молодежи и учащихся (семинары, викторины, «круглые столы», брейн-ринги, олимпиады и др.);
- размещение оперативной информации с использованием интерната, печати и других средств массовой информации, информационных стендов, буклетов и иных печатных материалов, а также видео-, аудио- и других технических средств, применяемых для распространения информации, средств телефонной и сотовой связи.

Всё это и многое другое положительное в налоговых отношениях способствует формированию системного стереотипа правильности и справедливости, нужности и насущной необходимости для государства и лично для самого налогоплательщика, который не должен думать, что налоги, это безвозмездные изъятия какому-то государству. Эти восприятия взаимоотношений и взаимодействия между государством и налогоплательщиком является базой формирования менталитета через восприятие, группировку и оценку ситуаций.

И вновь определяя понятие «налоговый менталитет» можем отметить, что это вся совокупность налогового восприятия человеком, его места в системе налогов. Это совокупность отношений, убеждений, норм, установок, разделяемых налоговыми органами и налогоплательщиками, в условиях, сложившейся степени восприятия и принятия современных установок вокруг налогов. Здесь важно не только формирование положительного отношения к

налогам, к имиджу налоговых органов, а само восприятие человека их как части своих интересов.

Между тем, что мы наблюдаем сегодня? Налицо ещё сохраняющееся негативное отношение к налогам и к самим налоговым органам. У субъектов, платящих налоги пониженный уровень инстинкта самосохранения, осознание своего имиджа, дисциплинированного и законопослушного налогоплательщика уплачивать в отведённый срок и вовремя подобающих налогов. Не малая часть налогоплательщиков и особенно юридические лица по возможности пытаются уклониться, скрыть доходы, вести двойную, а то и тройную бухгалтерию. Всё это свидетельствует о низком экономическом сознании налогоплательщиков, а, следовательно, о низкой налоговой культуре, отсекая себя от активного участия в экономической и социальной жизни общества.

Поэтому в ходе выполнения основной цели – формировать новую налоговую культуру, считаем, необходимо выполнить сопутствующие этому, следующие задачи налоговой культуры:

- обеспечение налоговых органов высококвалифицированными работниками и соответствующей материально-технической базой, и поддержкой СМИ;
- повышение организационно-правовых полномочий по глубоко дифференцированному применению санкций в ходе выявления правонарушений налогового контроля;
- повышение уровня законопослушности и исполнительности.

Проблема дальнейшего повышения налоговой культуры неоднозначный процесс. Это целая система по укреплению налоговой дисциплины имеющегося контингента налогоплательщиков, их сознательности и дисциплинированности, укрепления законодательной базой, повышение качества работы представительных органов государства.

Повсеместно в субъектах Федерации и на местах Федеральная налоговая служба проводит определенную работу с налогоплательщиками по поводу их налоговой культуры. Официальный сайт в Интернете представляет широкий спектр

возможностей для налогоплательщиков. Этот сайт предоставляет информацию о требованиях к налогоплательщикам, представлены образцы необходимых документов и прочая полезная информация. Помимо этого, проводится значительная работа в СМИ, издаются учебники по налогообложению, ежегодно корректируются отдельные статьи Налогового кодекса РФ, проводятся тематические семинары и конференции. [66].

По сути, можно заметить, что ФНС становится мало похожим на фискальный орган. ФНС больше как служба, готовая помочь каждому налогоплательщику, предупреждая возможные налоговые правонарушения, а в итоге выигрывает всё общество, т.к. налоговая служба хоть и выполняет свои непосредственные обязанности, но и служит благоприятным условиям функционирования бизнеса. Другое дело, конечно, само несовершенство налоговых ставок, количество всевозможных и обременительных налогов и особенно косвенных, но пока экономика недостаточно эффективна и источников пополнения бюджета мало, то и эта несправедливость будет тянуться шлейфом до лучших времён.

Для примера: УФНС России по Волгоградской области принимает активное участие в процессе организации различных мероприятий в целях повышения налоговой грамотности населения региона как одной из основных составляющих финансовой грамотности. Одним из основных направлений деятельности налоговых органов является развитие налоговой культуры налогоплательщиков путем адресного информирования различных групп граждан. Для учащихся начальных классов средних школ проводятся экскурсии в инспекции. Детей знакомят с работой операционных залов и в игровой форме рассказывают им об истории возникновения, целях и задачах налоговой службы.

К примеру, сотрудниками УФНС России по Волгоградской области, как и в других субъекта РФ регулярно проводятся уроки налоговой грамотности для учеников младших классов и старших классов, прививая налоговую культуру будущим налогоплательщикам. Как обычно, на этих занятиях учащиеся

знакомятся с элементами, т.е. основными понятиями: налоги, налоговая дисциплина, основы формирования бюджета и др. Детям становится более интересно в ходе ознакомления с азами налогоплательщика, личного кабинета в online сервисе налоговой службы. Такие программы налоговой и финансовой грамотности проводятся по всей России в рамках «Стратегической карты ФНС России на 2017-2021 гг.».

Другой пример: На базе ДГУ созданы также два консультативных центра по финансовой и юридической грамотности. Если финансовый консультативный центр на экономическом факультете действует пару лет, то в Юридическом институте в г. Махачкале (ул. Советская, 4) действует юридическая клиника с 1997 года, где консультирования предоставляются клиентам и по финансово-правовым вопросам, в том числе по налогам. Экономическая консультация в основном направлена именно на повышение налоговой грамотности. Консультации получают как начинающие предприниматели, открывающие свое дело, так и работающие на рынке не первый год предприниматели. В работе этих консультативных центров участвуют и ведущие преподаватели, и отличники учебы - студенты старших курсов.

Новая модель налоговой культуры предполагает создание высокого уровня имиджа налоговых органов, совершенствование налоговой системы, налоговой дисциплины, постоянная поддержка налогоплательщиков, поощрение их инициативы в добросовестных действиях, оптимальное сочетание налоговых льгот и количества налогов, ведущее к росту налогового потенциала как субъектов, так и государства в целом. И в этом контексте в новой модели наиболее благоприятно скажутся различные схемы стимулов для налогоплательщиков. Они, в конечном итоге, также приведут к увеличению поступлений в бюджет, росту налоговой культуры и налоговой дисциплины.

3.2. Способы и методы повышения налоговой культуры и налогового потенциала на региональном уровне

Составляющие налоговой культуры нам уже известны, а какие же из этих элементов способствуют повышению налоговой культуры, предстоит выяснить в этом вопросе. Выше мы уже отметили, что налоговая культура не есть результат одного или нескольких лет в коротком отрезке времени. Она складывается из понимания гражданами всей важности для государства и общества уплаты налогов. Она как часть политической культуры и знания налогоплательщиками своих прав и обязанностей по их уплате. Итак, налоговая культура как часть правовой культуры, с одной стороны, а с другой – совокупность всей системы культурных, философских, мировоззренческих и других сторон человека на протяжении действия налоговой системы при разных экономических режимах государства.

Непосредственно в Республике Дагестан ведется активная работа по повышению налоговой культуры. СМИ пропагандирует образ честного предпринимателя и частного налогоплательщика-гражданина республики. Сами органы налоговой службы начали активную консультативно-информативную работу. Организуются встречи со школьниками и проводятся различные совместные круглые столы, интервью и конференции. Так, Управление ФНС России по РД в 2019 г. провело занятия по повышению налоговой культуры в нескольких махачкалинских школах. Эта работа проводится круглогодично. Эти теоретические занятия налоговых служб отвечают принятым приоритетным проектам УФНС по РД по повышению налоговой культуры населения и воспитание законопослушного налогоплательщика.

Целью мероприятий, которые проводит Управление, является формирование у учащихся правильного представления и знаний основ налогов и налоговой системы, а главное – воспитание в целом экономической, финансовой, налоговой грамотности и ответственности их как гражданина и налогоплательщика.

Уроки налоговой грамотности проводятся и учителями школ по поручению Управления. Этому посвящается 5-10 минут с вопросами: кто платить налоги, какие бывают налоги, почему существует налоговое обязательство, что им даёт выполнение своих налоговых обязательств, как государство использует эти налоги, как через бюджет мы получаем общественные блага и пр. С выездами в школы проводятся занятия по финансовой грамотности и преподавателями вузов, для чего предварительно сами преподаватели посещают краткосрочные курсы в институтах и факультетах повышения квалификации по актуальной тематике.

Эти и многие другие простые вопросы, не требующие особых и специальных знаний, позволяют доходчиво донести до учащихся позиции честного и настоящего гражданина своего отечества.

Нет необходимости изучать это специально и по несколько часов в школах. Достаточно редко, но с постоянной периодичностью навещать или делегировать учителям некоторые элементы информации, которые могут быть полезны для них, а насущным образом для их родителей, их семьям. Например, кто и какие семьи могут получать налоговые вычеты, какие льготы существуют для определенных категорий граждан? Всегда найдутся в каждой седьмой или десятой семье такие категории граждан и такие условия, которые по закону подпадают под льготников для вычетов по налогам с их месячных доходов.

Социально-экономическое развитие Республики Дагестан, как и любого региона России, может быть при росте валового регионального продукта, в реальном росте промышленности, сельского хозяйства, переработки и всех других инфраструктурных (вспомогательных) сфер. Успешное и эффективное развитие их в комплексе создаёт потенциальную основу налоговых поступлений в бюджет. Успешная налоговая политика опирается на справедливую налоговую систему, эффективный налоговый механизм стимулирования предпринимательской деятельности для расширения их инвестиций (а лучше с нарастающей инновацией) дополнительных

источников, что в целом увеличивает и «поле сбора налогов», т.е. налоговых доходов.

В условиях замедления темпов экономического роста вопрос о повышении налогового потенциала становится особенно актуальным. Налоговый потенциал представляет собой совокупный объем финансовых ресурсов, которые могут быть мобилизованы через систему налогообложения. [55].

Консолидированный бюджет Республики Дагестан формируется за счет отчисления от федеральных налогов, налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, региональных налогов, местных налогов. Значительное место в структуре налоговых поступлений занимает налог на доходы физических лиц.

Таблица 4

Динамика доходов и расходов консолидированного бюджета Республики Дагестан (в сопоставимых ценах, млрд. руб.)^{*}

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Доходы	52,6	64,4	62,4	71,4	79,9	85,9	89,9	90,6	98,1	99,6
Расходы	49,6	67,6	60,5	75,0	81,1	89,4	92,4	94,6	96,3	95,0
Дефицит (-), профицит	3	-2,8	1,9	-3,6	-0,5	-3,5	-2,5	-4	1,8	4,6

К основным резервам увеличения налогового потенциала РД по налогу на прибыль организаций можно отнести:

- увеличение инвестиционной активности организаций;
- улучшение финансового положения малоприбыльных предприятий;
- повышение обоснованности предоставляемых налоговых льгот по налогу на прибыль с учетом их экономической, бюджетной и социальной эффективности;
- оптимизацию процесса налогового контроля.

^{*} <http://dagstat.gks.ru/>

Как резервы роста налогового потенциала по налогу на имущество организаций можно рассмотреть:

- совершенствование законодательного регулирования имущественных отношений в регионе;
- снижение заинтересованности региональных и местных организаций в минимизации налога на имущество за счет использования незаконных схем ухода от налогообложения;
- создание полного реестра недвижимого имущества, оптимизация процессов изготовления технических (кадастрового) паспортов на каждый объект с закреплением права собственности в регистрационных органах. [75].

Многие специалисты указывают на такой не коррелирующий фактор, что экономика Дагестана характеризуется парадоксом, когда налоговая политика слабо влияет на динамику ослабления теневой экономики. [48]. «Необходимо чтобы прогнозирование объема теневого сектора экономики сводилось к оценке масштабов теневого сектора в деятельности экономических субъектов региона. В рамках важнейшего приоритетного проекта «Обеление экономики» руководителями региона поставлены задачи максимальной легализации теневого сектора экономики региона и обеспечения роста собираемости налогов до 10% от объема валового регионального продукта». [56].

Налоговый потенциал всегда выступает базой для формирования налоговых потоков в бюджет. Следовательно, особенно в Дагестане необходимо создать невыносимые условия клановости в политике и экономике, что автоматически перекроет возможные пути наращивания теневого сектора, для эффективной борьбы с ней, что станет основой для формирования налогового потенциала как одной из важнейших составляющих бюджетных возможностей региона.

В проводимых УФНС по РД специальных занятиях, учащиеся более серьезно заняты и даже привлекаются в процесс изучения – обучения через взаимодействие. После обучения некоторых азов и понятий о налогах, просят назвать элементы налогов, определение налогов как они понимают (своими словами). Но больше всего

учащиеся усваивают при вовлечении их в условные команды для ситуационных игр, например, с вводным условием: как поведут себя граждане – владельцы собак в случае, когда законодатели вводят налог на домашних животных с дифференциацией на собак разных пород.

В таких уроках о налогах Управление предлагает в конце выразить свое отношение к налогам при помощи (а) красных, (б) белых и (в) синих жетонов, каждый из которых означал соответственно: (а) «Налоги нужно платить всегда, так как это соблюдение законов государства», (б) «Нужно платить только справедливые с нашей точки зрения налоги» и (в) «Налоги вообще не нужно платить, так как любой налог – это грабеж».

В результате из 21 семиклассника красными жетонами воспользовались – 16, белыми – 3 и синими – 2, а из 21 восьмиклассника буквально все выбрали красные жетоны. [102].

В старших классах такие занятия ещё более интересно протекают. На девярых классах учащимся предоставляются тесты. Также даются задания для придумывания различных рекламных слоганов, формирующих сознательность и культуру налогоплательщика.

Наиболее интересные из слоганов являются такие: «Чтобы стране процветать, нужно налоги отдать», «Налоги плати – лучше живи!», «Если хочешь хорошо жить, умей и налоги платить», «Плати налоги и спи спокойно» и т.д.

В конце каждого такого урока все члены команд-победительниц награждаются книгой «От хараджа до налога на землю», рассказывающей об истории становления налогового дела в Республике Дагестан.

Другим интересным примером может послужить работа Центра налоговой культуры и этики (далее ЦНКЭ) Кабардино-Балкарского института бизнеса, который был создан по решению Ученого Совета КБИБ 10 марта 2006 года. Этот центр призван оказывать консультативные услуги и продвигать налоговую культуру и этику.

Услуги центра налоговой культуры и этики направлены на:

- консультирование по налоговому праву, консультирование по вопросам деловых сделок, подписание сделки.

- консультации для правильного определения налогооблагаемой базы объекта налогообложения, законные варианты снижения налогов;

- разработка схем оптимального налогообложения;

- заполнение налоговых деклараций;

- проведение кратких курсов, бесед, лекций, стажировок для студентов в вузах и колледжах;

- сдача нулевой отчетности, формирование финансовых документов, административно-правовых документов, кадровой отчетности, договоров, восстановление отчетности.

Этот центр имеет хорошую репутацию и может возыметь успех распространения опыта его работы. В нём предусмотрено также обучение налоговых консультантов. Это довольно-таки большая работа Центра при Кабардино-Балкарском институте бизнеса. Его право работать в этой сфере подтверждено аккредитацией в Палате налоговых консультантов РФ. [103]

Подводя некоторый итог, выделим следующие направления совершенствования налоговой культуры:

- дальнейшее совершенствование налогового законодательства;

- повышение качества подготовки кадров для налоговой службы;

- создание специализированных коллегий по налоговым спорам в судах общей юрисдикции и арбитражных судах с целью упрощения и ускорения процедур обжалования решений;

- модернизация информационного обслуживания граждан-налогоплательщиков о развитии правоприменительной практики по делам о налоговых правонарушениях и преступлениях;

- разработка специальных мер повышения налоговой культуры налогоплательщиков;

- активное взаимодействие с органами внутренних дел по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями;

- разработка поощрительных мер добросовестных налогоплательщиков и позиционирование порядочных предпринимателей и граждан, которые безупречно выполняют свои налоговые обязательства перед государством.

Такой перечень, направлений совершенствования налоговой культуры не является исчерпывающим. Однако, по мнению авторов, одним из наиболее эффективных средств уменьшения нарушений налогового законодательства, является не только повышение налоговой культуры и сознательности налогоплательщиков, но и санкции как адекватные меры пресечения налоговых правонарушений и преступлений, о чём пойдёт речь в следующей главе.

ГЛАВА 4. ЭКОНОМИЧЕСКИЕ И ЮРИДИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРИМЕНЕНИЯ САНКЦИЙ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ

4.1. Понятие санкций: политические, экономические и правовые аспекты

Понятие «санкция» имеет не одно значение и поэтому применяется в различных случаях, когда надо упреждать, приостановить и когда мера содеянного может переходить дозволенные границы. Санкционные отношения возникают по причине и в ходе грубого попираний политических и торгово-экономических интересов одного или нескольких государств против другого государства (или государств). Проявление санкций может выступать, как противостояние одной страны против другой, или коалиционно, как это всё время инициирует и пытается делать США всякими хитросплетёнными политическими играми и даже методами шантажа своих натовских союзников. Все эти политические игры есть проявление интереса и удержания гегемонии в мировой экономике и политике.

Против Российской Федерации, как и при СССР, придумывают самые различные санкции. Тогда они укладывались в рамках, опять же проамериканских законов и поправок. Ещё в 1917 году после заключения Брестского мира Россию осудили в том, что она выходит из кровопролитной мировой войны. Бывшие союзники по Антанте приняли ультимативную «позу» полного запрета молодой России торговать и покупать машиностроительное и сельскохозяйственное оборудование. К санкциям Антанты примкнула даже Германия, проигравшая во второй мировой. Молодая республика, которая восстанавливала послевоенную разруху, была вынуждена приобретать всё необходимое за товарное золото по весу.

После второй мировой войны началась, так называемая «холодная война». В экономическом плане они всегда имели прямой вред и политическую подоплёку, как и теперь. Под санкции попались поставки труб большого диаметра, которые у нас ещё не

производились в прокатных станах. Трубопровод с символическим названием «Дружба» была построена, но вскоре в 1973 году разразился мировой энергетический кризис, спровоцированный опять же США в сговоре со странами ОПЕК демпинговые цены на энергоносители. Именно тогда возникает, так называемая поправка Джексона-Веника, в честь придумавших авторов подобного гнусного документа. Генри Джексон и член Палаты представителей Чарльз Веник так увековечили себя под иррациональным про-империалистическим законом против стран социализма, главная цель которого – нанести как можно больше урона внешнеторговой деятельности социалистических стран. Тогда и в последующем СССР сильно пострадала из-за невероятно низкого демпинга на нефть. Такого история не знала и не знает.

Управляемый западом, очередной экономико-политический удар был нанесен СССР и странам содружества (СЭВ) политикой госдепа и администрацией президента США Р. Рейгана, который также инициировал бойкот московской Олимпиаде 1980 года. Этот бывший артист Голливуда обозвал и кричал на каждом своём выступлении разученными и лживыми слоганами: «СССР – империя зла» именно в духе вора, который сам же вор и кричит «держи вора», а у самого опалена и ещё горит шапка. Сами США постоянно устраивают локальные конфликты и войны, финансируют наркотрафики и «взрачивают» боевиков радикальных сил в тех уголках мира, где у них появляются, так называемые «национальные интересы США». [См.: источники 97 и 99]. И главное не у себя на континенте даже, а везде и всюду. Украина тоже является их проектом, как и Вьетнам, в своё время, как Йемен, Сомали, Ангола, Ливан, Афганистан Сирия, Ливия, Югославия, Ирак... Этот список ещё продолжится, судя их привычной политике по принципу - «разделяй и властвуй».

Для новых санкций под эгидой США и всего «прогрессивного запада» не понадобилось ничего придумывать, т.к. после референдума крымчане изъявили желание вернуться под крыло России, а это было воспринято «аннексией и агрессией против суверенного государства

Украина». Несколько раз после 2014 года появляются новые варианты и списки компаний, чиновников и бизнесменов по причине, якобы «нарушений международного права и/или территориальной целостности других государств». Крым присоединён к РФ по решению самих жителей полуострова, по референдуму, и в Сирии пребывает сегодня российский ограниченный контингент по приглашению (договоренности) легитимного правительства этой страны, в отличие от самовольного вторжения НАТОвской коалиции. Они беспардонно санкционируют и/или вторгаются по варварской схеме, якобы нанесением точечными авиаударами, назначенным виновникам в мирных городах, как по копирке, что наблюдалось при агрессии США в Югославии, Ливии, Ираке, Сирии, а теперь и готовностью напасть на Иран. США и его госдеп – это большая и грязная политика – проводник интересов военно-промышленников и крупных финансовых олигархов.

Итак, термин «санкция» больше относится к сфере права, но и в экономике имеет важное значение в контексте решения политэкономических проблем и ещё больше в области науки, как политология. Видимо, изначально, всё же следует искать корни данного понятия в «матери» всех наук - в философии. Во всех словарях и энциклопедиях это понятие «sanction» и переводится как «строжайшее постановление, мера воздействия, наказания за нарушение закона, договора и т.п.». [93].

Политико-экономические санкции запада бумерангом бьют и по ним самим, по их «демократии» и наплывом иммигрантов с бедствующих стран из-за коалиционных военных вторжений, с одной стороны, а с другой – по экономическому благосостоянию. Открытая военная интервенция мировым жандармом в лице США не может быть воспринята, как справедливый акт, принуждающий традиционные исламские или иные государства с высоким и/или средним уровнем жизни рамками лишь проамериканской либеральной демократии. Мир должен принять санкции против США, против их печатного станка зелёных и ничем не обеспеченных фантиков. Декретированная сила доллара не имеет право на подобное господство, а кто покушается лишь даже проектом, заменить иную коллективной счётной единицей,

то тут же они объявляются во всех немислимых грехах человечества от зажатой демократии там до производства оружия массового уничтожения.

Таким образом, санкции политического характера распространяются на экономику, идеологию, свободу личности и целого государства. Поэтому, санкции надо вводить против тех, которые придумывают и надуманно ложно используют меры принуждения против других. Это означает произвол с номинально придуманными поправками, статьями и законами вплоть до такого высшего международного органа, как ООН.

В части экономической, а именно в области право применения налогового законодательства санкции должны применяться против нарушителей Налогового или Уголовного кодексов РФ в зависимости от уровня тяжести содеянного субъектом налогообложения.

Меры воздействия в налоговой сфере - санкции – это целая система воздействия от административных, финансовых до уголовных мер упреждения, предупреждения, штрафа, а также наказание условными и реальными сроками заключением под стражу. В ходе санкционных решений восстанавливается и/или приближается адекватность справедливого наказания на принципах неотвратимости преступления.

Как в России, так и в мировой практике меры принуждение к ответу за содеянное чаще всего имеют область разрешения именно в рамках административных санкций. В Налоговом кодексе РФ санкции устанавливаются в основном и применяются в виде штрафов, размеры которых также изложены главами 16 и 18 [2. часть 1 ст. 114].

Таким образом, налоговая санкция, согласно ст. 114 НК РФ рассматривается, как мера налоговой ответственности за налоговые правонарушения. [2, ст.114].

«Известно, что "несправедливость санкций порождает нарушение баланса частных и публичных интересов". Во-первых, возникающее искажение налоговыми средствами конкурентных условий не способствует многообразию хозяйствующих субъектов и создает предпосылки для коррупции.

Во-вторых, излишняя суровость санкций, равно как и их мягкость, может сказать пагубное влияние на соблюдение налогоплательщиками требований налогового законодательства, а как следствие, снизить бюджетную обеспеченность отдельных территорий государства в целом». [27, с.113]. По замыслу авторов эти санкции не должны быть чрезмерно жесткими, но с другой стороны и не быть мягкими относительно тяжести содеянного.

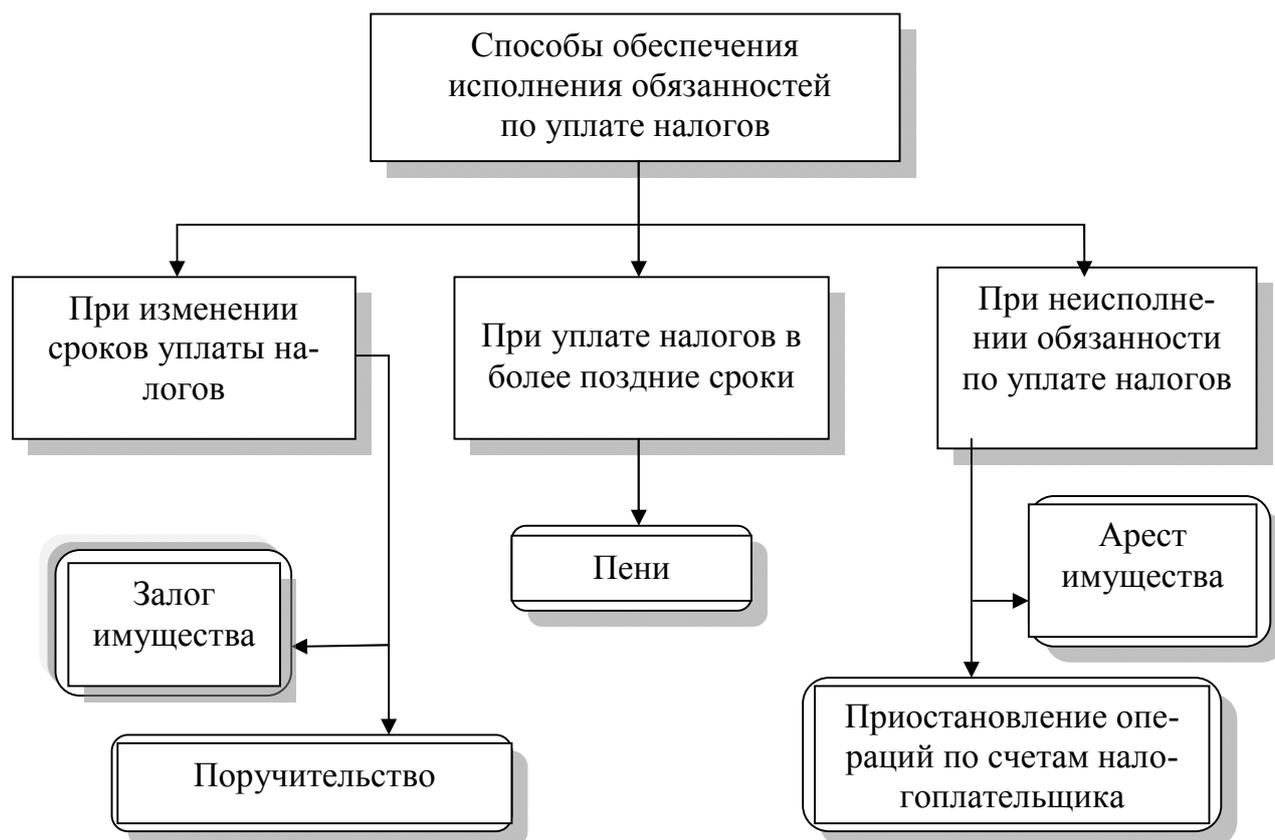


Рисунок 5 - Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов.

В НК РФ чётко обозначены основные принципы учёта по возможным вариантам и тяжести случаям налогового нарушения, где и размер штрафа, например, обозначен в пункте 2 ст. 119 НК РФ. Этот размер штрафа адресуется именно субъекту правонарушения – физическому лицу, как налогоплательщику, и/или руководитель организации (предприятия) – физическому лицу, т.е. взыскивается с налогоплательщика. Её определяет в случае спорных моментов арбитражный судья, а сам размеры штрафа не должен превышать

суммарного размера, обязывающего налогоплательщика уплаты по не представленной налоговой декларации. Виды налоговой ответственности и принудительные меры представлены в рис. 6.

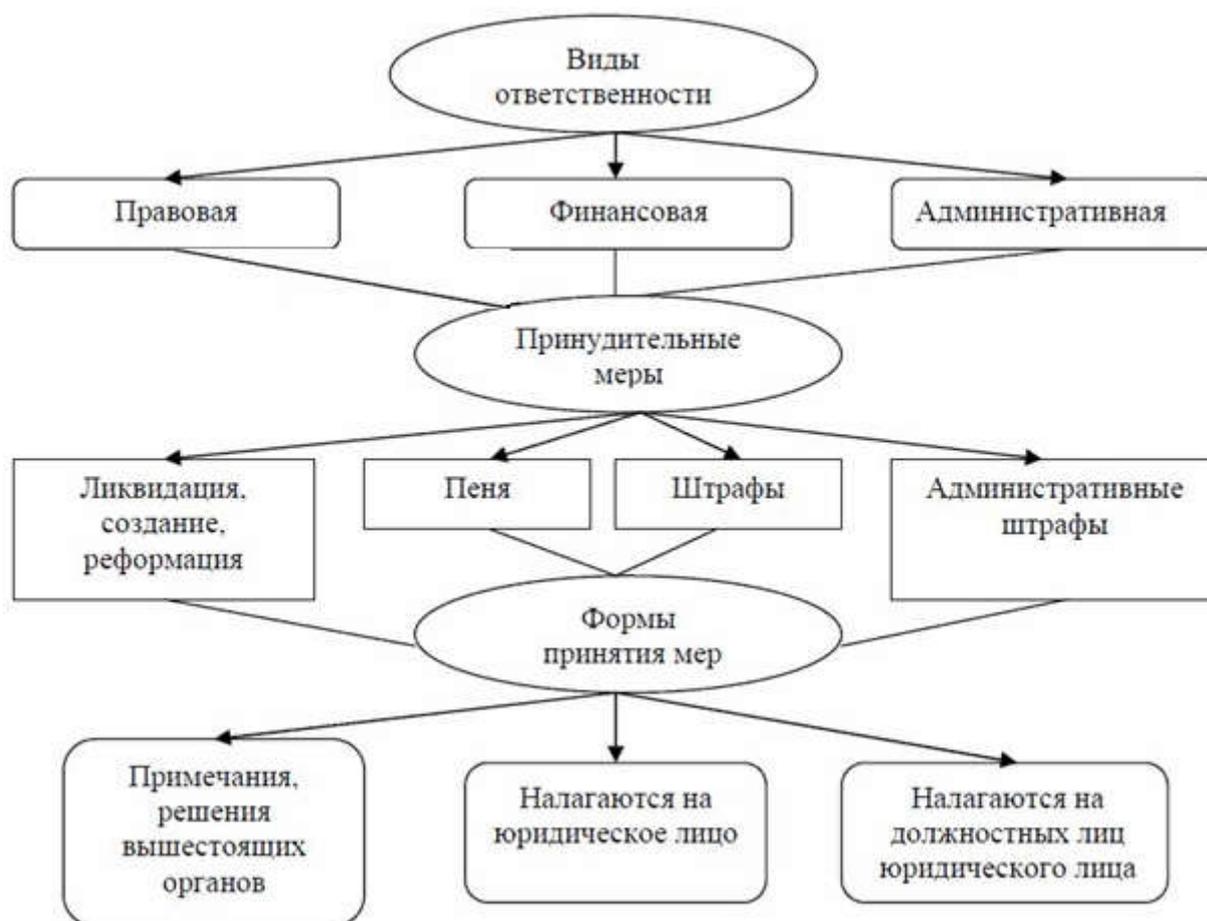


Рисунок 6 - Виды налоговой ответственности и принудительные меры.

Согласно НК РФ (п. 4 ст. 110) указано, что «вина юридического лица в совершении налогового правонарушения подпадает под санкции и, определяются в зависимости от степени тяжести вины ее должностных лиц либо представителей, действия или бездействие которых привели или позволили совершению данного налогового правонарушения». [2]

Также следует отметить, что понятие «должностное лицо» для какого-либо предприятия, организации в НК РФ не приведено. В связи с такой постановкой Е.Н. Соловьева указывает, «что все спорные ситуации, которые могут возникнуть с определением полномочий

должностных лиц от организаций, и с пересечением их компетенции, будут находить свое разрешение в каждом конкретном случае на основе норм, установленных ГК РФ и/или НК РФ...». [98].

О налоговых правонарушениях в НК РФ говорится и уточняется определением в статье 106 НК РФ. Полный перечень налоговых правонарушений указан в Главе 16 НК РФ.

Основные пункты налоговых правонарушений рассмотрены с мерами санкций в следующих статьях НК РФ: 116, 119, 120, 122, 123, 125, 126 и эти нарушения уточняются в следующем порядке:

- В ходе нарушения постановки на учет в налоговом органе, который влечет за собой взыскание штрафа в размере от 10 до 40 тыс. руб. (ст. 116 НК РФ);

- Непредставление налоговой декларации, по которому предусмотрено взыскание штрафа в размере не менее 1 тыс. руб. за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для представления налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);

- Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения влечет взыскание штрафа в размере от 10 до 40 тыс. руб. (ст. 120 НК РФ);

- Недоплата или неполная уплата, причитающейся суммы налога. В этом случае взыскивается штраф в размере от 20 до 40 процентов от неуплаченной суммы налога (ст. 122 НК РФ);

- Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и/или перечислению налогов. Такому нарушению санкционная мера взыскания определена штрафом в размере 20 процентов от суммы, подлежащей удержанию и/или перечислению (ст. 123 НК РФ);

- Несоблюдение порядка владения, пользования и/или распоряжения имуществом, на которое наложен арест, влечет взыскание штрафа в размере 30 тыс. руб. (ст. 125 НК РФ)

- Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ (ст. 126 НК РФ). [2, НК РФ, ч.1].

Особое место занимают главы, посвященные видам налоговых правонарушений. В них предусмотрены составы, ответственностью за которые является пеня.

Пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. [ст. 75 НК РФ, ч.1].

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется, если иное не предусмотрено настоящей статьей и главами 25 и 26.1 настоящего Кодекса, за каждый календарный день просрочки исполнения обязанностей, по уплате налога начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога по день исполнения обязанности по его уплате включительно. Сумма пеней, начисленных на недоимку, не может превышать размер этой недоимки.

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик (участник консолидированной группы налогоплательщиков, к которому в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса были приняты меры по принудительному взысканию налога) не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков, к которому в соответствии со статьей 46 настоящего Кодекса были приняты меры по принудительному взысканию налога) в банке, наложения ареста на денежные средства

или на имущество налогоплательщика (участника консолидированной группы налогоплательщиков). В этом случае пени не начисляются за весь период действия указанных обстоятельств. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Выявление и определение налоговых правонарушений могут быть определены в ходе камеральных и выездных налоговых проверок (рис. 7).

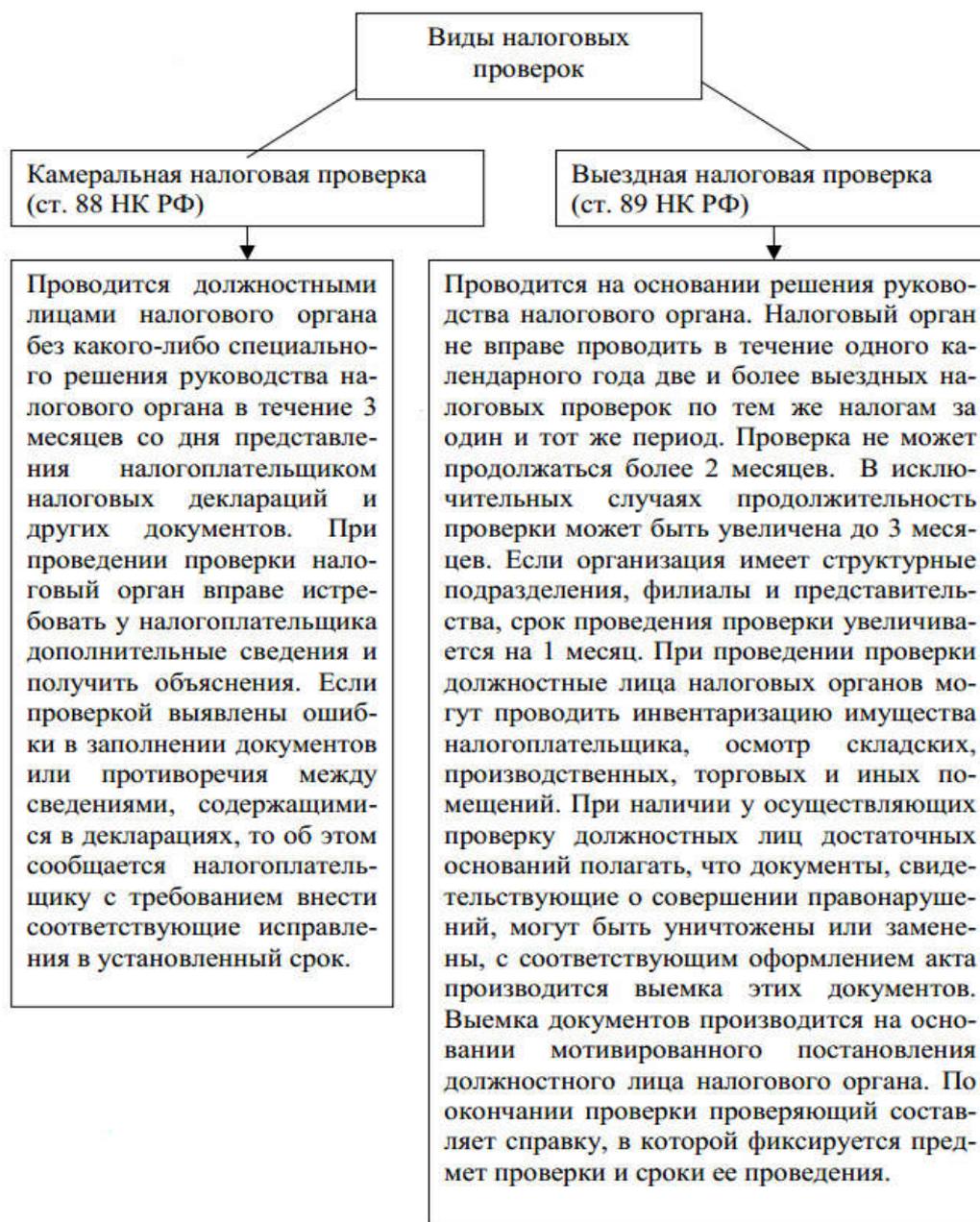


Рисунок 7 – Виды налоговых проверок

Безоговорочными являются те правонарушения против налогового законодательства, где требуется неотвратимость такого деяния впредь, тем более, если нарушитель повторил нарушение (рецидив). Эти моменты особо контролируются Главой 18 НК РФ – «Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение», где строгость этой главы расшифровывается статьями 132-136.

Таким образом, согласно Налоговому кодексу РФ идентифицируются, квалифицируются содеянные случаи и определяются меры пресечения, соразмерно вине нарушителя.

4.2. Российская законодательная база санкционных мер в отношении налоговых правонарушений на общем фоне зарубежной практики

В отечественной и зарубежной практике применения санкций нет особо резких отличий. В иностранных источниках особый упор делается не только на гражданско-процессуальных аспектах принятия санкций, но и на воспитательную, культурную сторону по отношению к налоговым обязанностям в жизни граждан, как почётной обязанности достойного патриота и гражданина страны. Добровольное и добросовестное выполнение обязанности субъекта налогообложения должно поощряться морально и частично материально, а нарушители и тем более рецидивы должны нести суровое наказание.

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение определены главой 16 НК РФ.

Ответственность налогоплательщика дифференцирована в зависимости от тяжести проступка и его последствий, умышленности или случайности его совершения, повторности и других факторов.

Основные виды налоговых правонарушений и размеры санкций (штрафов) по ним приведены в табл. 5.

Таблица 5

Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
116	Нарушение налогоплательщиком установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	штраф в размере 10 000 рублей
116 п.1	Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным НК РФ	штраф в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 000 рублей
119 п.1	Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	штраф в размере 5% не уплаченной в установленный законодательством о налогах и сборах срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1 000 рублей
119 п.2	Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок	влечет взыскание штрафа в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.
119.1 п.1	Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ	штраф в размере 200 рублей
119.2 п.1	Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные	штраф в размере 40 000 рублей

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
	сведения	
119.2 п.2	Те же деяния, совершенные умышленно	штраф в размере 80 000 рублей
120 п.1	Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного п.2 настоящей статьи	штраф в размере 10 000 рублей.
120 п.2	Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода	штраф в размере 30 000 рублей
120 п.3	Те же деяния, если они повлекли занижение налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов)	штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога (страховых взносов), но не менее 40 000 рублей.
122 п.1	Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129.3 и 129.5 НК РФ	штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)
122 п.2	Деяния, предусмотренные п.1 ст. 122, совершенные умышленно	штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов)
122.1 п.1	Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником	штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога
122.1 п.2	Деяния, предусмотренные п.1 ст. 122.1, совершенные умышленно	штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога
123 п.1	Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога,	штраф в размере 20% от суммы, подлежащей удержанию и (или) перечислению

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
	подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом	
125	Несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога	штраф в размере 30 000 рублей
126 п.1	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 119, 129.4, 129.6, 129.9, 129.9-129.11 НК РФ, а также пп. 1.1. и 1.2 ст. 126	штраф в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ
126 п.1.1	Непредставление налоговому органу документов, предусмотренных п. 5 ст. 25.15 НК РФ, выразившееся в отказе контролирующего лица представить имеющиеся у него документы, а равно иное уклонение от представления таких документов либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями	штраф с контролирующего лица в размере 100 000 рублей
126 п.1.2	Непредставление налоговым агентом в установленный срок расчета сумм налога на доходы физических лиц, исчисленных и удержанных налоговым агентом, в налоговый орган по месту учета	штраф с налогового агента в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления
126 п.2	Непредставление в установленный срок налоговому органу сведений о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), отказ лица представить имеющиеся у него документы, предусмотренные настоящим Кодексом, со сведениями о налогоплательщике (плательщике страховых взносов) по запросу налогового органа либо представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушений законодательства о налогах и сборах,	штраф с организации или индивидуального предпринимателя в размере 10 000 рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в размере 1 000 рублей

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
	предусмотренных ст. 126.1 и 135.1 НК РФ	
126.1	Представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных Кодексом, содержащих недостоверные сведения	штраф в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения
129.1 п.1	Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п.3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 Кодекса	штраф в размере 5 000 рублей
129.1 п.2	Те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года	штраф в размере 20 000 рублей.
129.3 п.1	Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми	штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога, но не менее 30 000 рублей
129.4	Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 5 000 рублей
129.5	Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании	штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по НДФЛ для контролирующих лиц, являющихся

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
		налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей
129.6 п.1	1. Неправомерное непредставление в установленный срок контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения
129.6 п.2	Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации, сведения о которой не представлены либо в отношении которой представлены недостоверные сведения
129.7 п.1	Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации в соответствии с гл.20.1 НК РФ	штраф в размере 500 000 рублей
129.7 п.2	Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих, в соответствии гл.20.1 НК РФ	штраф в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения.
129.8	Нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов организации финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, путем непринятия мер, установленных ст. 142.4 НК РФ	штраф в размере 50 000 рублей за непринятие мер в отношении каждого клиента, выгодоприобретателя либо лица, прямо или косвенно их контролирующего

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
129.9	Неправомерное непредставление в установленный срок уведомления об участии в международной группе компаний или представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 50 000 рублей
129.10	Неправомерное непредставление в установленный срок странового отчета или представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения	штраф в размере 100 000 рублей
129.11 п.1	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком национальной документации	влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей
129.11 п.2	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком глобальной документации	штраф в размере 100 000 рублей
129.12	Нарушение местной администрацией, организацией федеральной почтовой связи или многофункциональным центром предоставления государственных и муниципальных услуг установленного НК РФ срока перечисления (внесения в организацию федеральной почтовой связи, банк для перечисления) в бюджетную систему РФ денежных средств, принятых в счет уплаты (перечисления) налога (сбора, страховых взносов, авансового платежа, единого налогового платежа физического лица, пеней, штрафа)	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки
129.13 п.1	Нарушение налогоплательщиком установленных ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)" порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения НПД	штраф в размере 20% от суммы такого расчета
129.13 п.2	Те же деяния, совершенные повторно в течение шести месяцев	штраф в размере суммы такого расчета

Статья НК РФ	Вид налогового правонарушения	Налоговая санкция
129.14	Нарушение установленных ФЗ "О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима "Налог на профессиональный доход" в городе федерального значения Москве, в Московской и Калужской областях, а также в Республике Татарстан (Татарстан)" порядка и (или) сроков передачи в налоговый орган уполномоченным оператором электронной площадки или уполномоченной кредитной организацией сведений о произведенном расчете, связанном с получением дохода от реализации товаров (работ, услуг, имущественных прав), являющегося объектом налогообложения НПД	штраф в размере 20% от суммы такого расчета, но не менее 200 рублей за каждый расчет, сведения о котором не переданы в налоговый орган

*Примечание: в таблице отражены не все статьи налоговых правонарушений, предусмотренные гл. 16 НК РФ.

Согласно статьи 120 НК РФ под *грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения* понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

Кроме ответственности непосредственно налогоплательщиков (плательщиком сбора, налоговых агентов) в НК РФ установлены также налоговые санкции для других участников налоговых отношений.

Например, неявка либо уклонение от явки без уважительных причин свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении, влечет наложение на него штрафа в размере 1000 руб., а при неправомерном его отказе от дачи показаний или даче заведомо ложных показаний – 3000 руб. (ст. 128 НК РФ).

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб., а при даче заведомо ложного заключения или

осуществление переводчиком заведомо ложного перевода – 5000 руб. (ст. 129).

Налоговый кодекс РФ определяет также противоправные деяния банков, прямо или косвенно ведущие к нарушению функционирования налоговой системы страны. В главе 18 НК РФ перечислены виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение (табл. 6).

Таблица 6

Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
132 п.1	Открытие банком счета российской организации, иностранной некоммерческой неправительственной организации, осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через отделение, аккредитованному филиалу, представительству иностранной организации, индивидуальному предпринимателю, счета инвестиционному товариществу при отсутствии сведений о соответствующих идентификационном номере налогоплательщика, коде причины постановки на учет в налоговом органе, дате постановки на учет в налоговом органе, открытие счета иностранной организации, не указанной в пп. 1 п. 1 ст 86 НК РФ, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица	штраф в размере 20 тысяч рублей.
132 п.2	Несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита) организации, индивидуального предпринимателя, физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, нотариуса, занимающегося частной практикой, или адвоката, учредившего	штраф в размере 40 тысяч рублей

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	адвокатский кабинет, счета инвестиционного товарищества	
133	Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов) или налогового агента, местной администрации, организации федеральной почтовой связи или многофункционального центра предоставления государственных и муниципальных услуг о перечислении налога (сбора, страховых взносов), авансового платежа, единого налогового платежа физического лица, пеней, штрафа	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки
134 п.1	Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества его поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ	штраф в размере 20 процентов от суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности - в размере 20 000 рублей
134 п.2	Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества его поручения на проведение расходных операций по счетам в драгоценных металлах, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством РФ преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему РФ	штраф в размере 20% от суммы денежных средств, эквивалентной стоимости драгоценных металлов, с которыми были проведены расходные операции по счету, в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счету инвестиционного товарищества, но не более суммы задолженности, а при

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
		отсутствии задолженности - в размере 20 000 рублей
135 п.1	Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки.
135 п.2	Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств (драгоценных металлов) на счете налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, счете инвестиционного товарищества, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа	штраф в размере 3 % не поступившей в результате таких действий суммы.
135.1	Непредставление банком, кредитной организацией, у которой отозвана лицензия на осуществление банковских операций, справок о наличии счетов (счета инвестиционного товарищества), вкладов (депозитов) в банке и (или) об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах (счете инвестиционного товарищества), вкладах (депозитах), выписок по операциям на счетах (счете инвестиционного товарищества), по вкладам (депозитам) в налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ и (или) несообщение об остатках денежных средств (драгоценных металлов) на счетах, операции по которым приостановлены, в соответствии с п. 5 ст. 76 Кодекса, а также представление справок (выписок) с нарушением срока или справок (выписок), содержащих недостоверные сведения	штраф в размере 20 тысяч рублей.
135.2 п.1	Предоставление права организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, использовать корпоративное электронное средство платежа для переводов электронных денежных средств без предъявления этим лицом свидетельства (уведомления) о постановке на учет в налоговом органе, а равно предоставление	штраф в размере 20 000 рублей.

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	указанного права при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств этого лица	
135.2 п.2	Несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений о предоставлении (прекращении) права организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет, использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа	штраф в размере 40 000 рублей.
135.2 п.3	Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента его поручения на перевод электронных денежных средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, страховых взносов, пеней, штрафа	штраф в размере 20% суммы, перечисленной в соответствии с поручением налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности - в размере 20 000 рублей
135.2 п.4	Неправомерное неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа на перечисление налога, авансового платежа, сбора, страховых взносов, пеней, штрафа в бюджетную систему РФ за счет электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента	штраф в размере 1/150 ставки рефинансирования ЦБ РФ, но не более 0,2 процента за каждый календарный день просрочки
135.2 п.5	Совершение банком действий по созданию ситуации отсутствия остатка электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов или налогового агента, в отношении которого в банке находится поручение налогового органа	штраф в размере 30% не поступившей в результате таких действий суммы
135.2 п.6	Непредставление банком справок об остатках электронных денежных средств и о переводах	штраф в размере 10 000 рублей

Статья НК РФ	Вид правонарушения	Налоговая санкция
	электронных денежных средств в налоговый орган в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ и (или) несообщение об остатках электронных денежных средств, переводы которых приостановлены, в соответствии с п. 5 ст. 76 Кодекса, а также представление справок с нарушением установленного срока или справок, содержащих недостоверные сведения	

Взыскание налога, сбора и страховых взносов (в случае неуплаты или неполной их уплаты в установленный срок), а также пеней и штрафа исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счета налогоплательщика (налогового агента) – организации или индивидуального предпринимателя в банках и его электронные денежные средства (ст. 46 НК РФ).

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным (п.3 ст.46 НК РФ). В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании налога (сбора, страховых взносов, пени, штрафа).

Презумпция невиновности лица, привлекаемого к налоговой ответственности. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Принцип презумпции невиновности закреплен в ст. 49 Конституции РФ и п. 6 ст. 108 НК РФ. «Налогоплательщик добросовестный, пока не доказано обратное» (п. 1 Постановления Пленума ВАС РФ от 12 октября 2006 г. № 53).

Административная ответственность за налоговые правонарушения

Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ установлена административная ответственность, при этом индивидуальные предприниматели приравнены к должностным лицам.

Лицо считается невиновным, пока его вина не будет доказана и установлена органом, рассмотревшим дело. Неустранимые сомнения в виновности лица толкуются в пользу этого лица.

Обстоятельствами, смягчающими административную ответственность, признаются: раскаяние; добровольное сообщение лицом о совершенном им правонарушении; предотвращение лицом, совершившим правонарушение, вредных его последствий, добровольное возмещение причиненного ущерба или устранение причиненного вреда; совершение правонарушения в состоянии сильного душевного волнения (аффекта) либо при стечении тяжелых личных или семейных обстоятельств; совершение правонарушения несовершеннолетним или беременной женщиной или женщиной, имеющей малолетнего ребенка.

Орган, рассматривающий дело об административном правонарушении, может признать смягчающими и иные обстоятельства. При наличии данных обстоятельств можно применить минимальный размер штрафа.

Обстоятельствами, отягчающими административную ответственность, признаются: продолжение противоправного поведения, несмотря на требование уполномоченных на то лиц прекратить его; повторное совершение однородного правонарушения в течение года; вовлечение несовершеннолетнего в совершение правонарушения; совершение правонарушения группой лиц; совершение правонарушения в условиях стихийного бедствия или при других чрезвычайных обстоятельствах, в состоянии опьянения. При наличии этих обстоятельств можно применить максимальный размер штрафа.

Также возможно одновременное привлечение организации и должностного лица организации к ответственности, если статья КоАП РФ предусматривает в качестве субъекта как должностное, так и юридическое лицо.

Под должностным лицом в КоАП РФ понимается:

- лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, то есть наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;
- лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях, а также в Вооруженных Силах РФ, других войсках и воинских формированиях РФ.

Должностное лицо организации привлекается к административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения в сфере налогообложения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей, выразившимся в нарушении руководимой им организацией норм налогового законодательства.

Ответственность за административные правонарушения в области налогообложения установлена статьями 15.3 - 15.9 и 15.11 КоАП РФ.

Таблица 7

Административная ответственность за налоговые правонарушения

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
1	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе	ст. 15.3 КоАП РФ	Должностные лица, кроме ИП	Предупреждение или штраф в размере 500 – 1000 руб.
2	Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе	ст. 15.3 КоАП РФ	Должностные лица, за исключением ИП	2000 – 3000 руб.
3	Нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации	ст. 15.4 КоАП РФ	Должностные лица, кроме ИП	Предупреждение или штраф в размере 1000 –

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
	об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации			2000 руб.
4	Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета	ст. 15.5 КоАП РФ	Должностные лица	300 – 500 руб.
5	Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных ч. 2 настоящей статьи	ст. 15.6 КоАП РФ	Граждане	100 – 300 руб.
6	То же самое	ст. 15.6 КоАП РФ	Должностные лица	300 – 500 руб.
	Нарушение должностным лицом государственного органа, органа местного самоуправления, организации либо дипломатического представительства или консульского учреждения либо нотариусом предусмотренных законодательством Российской Федерации о	ст. 15.6 КоАП РФ	Должностные лица	500 – 1000 руб.

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
	налогах и сборах сроков представления (сообщения) сведений в налоговые органы, связанных с учетом организаций и физических лиц, либо представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде			
	Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе	ст. 15.7 КоАП РФ	Должностные лица	1000 – 2000 руб.
	Открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица	ст. 15.7 КоАП РФ	Должностные лица	2000 – 3000 руб.
	Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страхового взноса) или налогового агента о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа, а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа о перечислении налога (сбора),	ст. 15.8 КоАП РФ	Должностные лица	4000 – 5000 руб.

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
	страхового взноса, пеней, штрафа в бюджет			
	<p>Осуществление банком или иной кредитной организацией расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога (сбора), страхового взноса либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет, по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страхового взноса, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа о приостановлении операций по таким счетам</p>	ст. 15.9 КоАП РФ	Должностные лица	2000 – 3000 руб.
	<p>Нарушение банком или иной кредитной организацией установленного срока исполнения поручения плательщика страховых взносов о перечислении страховых взносов, а равно поручения органа государственного внебюджетного фонда, осуществляющего контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) страховых взносов на обязательное социальное</p>	ст. 15.10 КоАП РФ	Должностные лица	4000 – 5000 руб.

№	Вид правонарушения	Основание	Кто несет ответственность	Штраф
	страхование, по перечислению страховых взносов, соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет соответствующего внебюджетного фонда			
7	Грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, предусмотренных ст. 15.15.6 настоящего Кодекса)	ст. 15.11 КоАП РФ	Должностные лица	5000 – 10 000 руб.
	Повторное совершение административного правонарушения, предусмотренного частью 1 ст. 15.11 КоАП РФ	ст. 15.11 КоАП РФ	Должностные лица	10 000 – 20 000 руб. или дисквалификацию на срок от одного года до двух лет

В примечании статьи 15.11 КоАП РФ отмечается:

«1. Под грубым нарушением требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, предусмотренных статьей 15.15.6 настоящего Кодекса), понимается:

- занижение сумм налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;

- искажение любого показателя бухгалтерской (финансовой) отчетности, выраженного в денежном измерении, не менее чем на 10 процентов;

- регистрация в регистрах бухгалтерского учета мнимого объекта бухгалтерского учета (в том числе неосуществленных расходов, несуществующих обязательств, не имевших места фактов хозяйственной жизни) или притворного объекта бухгалтерского учета;

- ведение счетов бухгалтерского учета вне применяемых регистров бухгалтерского учета;

- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности не на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета;

-отсутствие у экономического субъекта первичных учетных документов, и (или) регистров бухгалтерского учета, и (или) бухгалтерской (финансовой) отчетности, и (или) аудиторского заключения о бухгалтерской (финансовой) отчетности (в случае, если проведение аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности является обязательным) в течение установленных сроков хранения таких документов.

1.1. Предусмотренная настоящей статьей административная ответственность за искажение показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности не применяется к лицу, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, и лицу, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в случае, если такое искажение допущено в результате несоответствия составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни и (или) непередачи либо несвоевременной передачи первичных учетных документов для регистрации содержащихся в них данных в регистрах бухгалтерского учета.

2. Должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные настоящей статьей, в следующих случаях:

✓ представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченной суммы налога (сбора) вследствие искажения данных бухгалтерского учета, а также уплата соответствующих пеней с соблюдением условий, предусмотренных статьей 81 НК РФ;

✓ исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской (финансовой) отчетности) до утверждения бухгалтерской (финансовой) отчетности в установленном законодательством Российской Федерации порядке». (...).

Административное дело считается возбужденным с момента составления протокола. КоАП РФ предусматривает как открытое рассмотрение дел, так и закрытое. Лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, вправе: знакомиться со всеми материалами дела; давать объяснения; представлять доказательства; заявлять ходатайства и отводы; пользоваться юридической помощью адвоката;

пользоваться правом на защиту прав и законных интересов законными представителями; участвовать при рассмотрении дела.

Протокол о правонарушениях в области налогов имеют право составлять: судьи, должностные лица органов внутренних дел, налоговых и таможенных органов. В протоколе указываются дата и место его составления, должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол, сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело, фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей, если они имеются, место, время совершения и событие правонарушения, статья КоАП РФ, предусматривающая ответственность, объяснение лица, в отношении которого возбуждено дело. Кроме того, в протоколе должно быть указано, что лицу, в отношении которого возбуждено дело, разъяснены их права и обязанности.

Протокол подписывается должностным лицом, его составившим, лицом, в отношении которого возбуждено дело. Данные лица вправе отказаться от подписания протокола, о чем должна быть сделана в нем соответствующая запись. Копия протокола по просьбе лица, в отношении которого возбуждено дело, может быть вручена под расписку. Лицо, в отношении которого возбуждено дело, вправе: ознакомиться с протоколом; представить объяснения и замечания, которые должны быть приложены к протоколу.

Протокол составляется сразу после выявления правонарушения. Если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела либо данных о лице, в отношении которого возбуждается дело, то протокол составляется в течение двух суток с момента выявления правонарушения.

Уголовная ответственность за нарушения в сфере налогообложения

За преступления в сфере экономики, в том числе и налоговые, граждане привлекаются к уголовной ответственности в соответствии с главой 22 Уголовного кодекса РФ. Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное УК РФ под угрозой наказания.

В зависимости от характера и степени общественной опасности деяния подразделяются на преступления небольшой тяжести,

преступления средней тяжести, тяжкие преступления и особо тяжкие преступления.

Преступлениями небольшой тяжести признаются умышленные и неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает двух лет лишения свободы.

Преступлениями средней тяжести признаются умышленные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает пяти лет лишения свободы, и неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание превышает два года лишения свободы.

Тяжкими преступлениями признаются умышленные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает десяти лет лишения свободы.

Особо тяжкими преступлениями признаются умышленные деяния, за совершение которых предусмотрено наказание в виде лишения свободы на срок свыше десяти лет или более строгое наказание.

Состав преступления в совокупности образуют объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона преступления. Отсутствие одного из элементов состава преступления является обстоятельством, исключающим возможность производства по уголовному делу. Налоговые составы содержатся в гл. 22 УК РФ «Преступления в сфере экономической деятельности». В этой связи объектом данных преступлений являются отношения в сфере товарно-материального обращения. Объективная сторона состоит из действия (бездействия), негативных последствий – нанесение материального ущерба государству, а также причинно-следственной связи между ними, которая означает, что наступление негативных последствий вызвано действиями преступника.

Следует отметить, что не все способы уклонения от уплаты налогов признаны преступными. Кроме того, налоги, уплачиваемые юридическими и физическими лицами, исчисляются по-разному. В этой связи в УК РФ предусмотрены отдельные статьи за уклонение от налогов физических и юридических лиц.

В соответствии с российским законодательством субъектом налогового преступления признаются только физические лица. Причем уголовной ответственности подлежат только вменяемые физические лица (ст. 19 УК РФ), достигшие 16-летнего возраста (ст. 20 УК РФ). Субъективной стороной налогового преступления

выступает умышленное деяние физического лица, поскольку неосторожными признаются лишь те преступления, для которых данную форму вины допускают соответствующие статьи Особенной части УК РФ (ст. 24).

Основным видом налоговых преступлений, как в России, так и за рубежом, является уклонение от уплаты налогов. Способом уклонения, как правило, выступает непредставление достоверной информации об объекте налогообложения. Таким образом, преступными признаются недекларирование или несвоевременное декларирование доходов. Однако наиболее серьезным считается деяние по искажению сведений, вносимых в налоговую декларацию.

Федеральный закон от 29 декабря 2009 г. № 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ" внес существенные изменения в Уголовный кодекс РФ в части статей, предполагающих возможность привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых правонарушений. Закон вступил в силу с 1 января 2010 г.

Виды налоговых преступлений и наказаний за их совершение, предусмотренных УК РФ, приведены в табл. 8.

Таблица 8

Уголовная ответственность за нарушения
в сфере налогообложения

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере	Штраф в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до одного года, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 1 года	198
То же деяние, совершенное в особо крупном размере	Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере	198

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
	заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 3 лет, либо лишением свободы на тот же срок.	
<p>Крупным размером в статье 198 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 900 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 2 700 тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 4 500 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 30 500 тысяч рублей.</p>		
<p>Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов. путем непредставления налоговой декларации (расчета) или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию (расчет) или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 2 лет или без такового, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.</p>	199
<p>То же деяние, совершенное: а) группой лиц по предварительному сговору; б) в особо крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 6 лет с</p>	199.2

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
	лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	
<p>Крупным размером в статье 199 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 5 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 15 миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 15 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 50 процентов подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая 45 миллионов рублей.</p>		
<p>Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет, совершенное в крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо арестом на срок до 6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.</p>	199.1
<p>То же деяние, совершенное в особо крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать</p>	199.1

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
	определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.	
<p>Крупным размером в статье 199.1 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 5 миллионов рублей, при условии, что доля неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 25 процентов подлежащих исчислению, удержанию или перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 15 миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 15 миллионов рублей, при условии, что доля неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов превышает 50 процентов подлежащих исчислению, удержанию или перечислению сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 45 миллионов рублей.</p>		
<p>Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и (или) законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам, сборам, страховым взносам, в крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 200 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 3 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.</p>	199.2
<p>То же деяние, совершенное в особо крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 500 тысяч до 2 миллионов рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 2 до 5 лет, либо принудительными работами на срок до 5 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 7 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной</p>	199.2

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
	деятельностью на срок до 3 лет или без такового	
<p>Уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное в крупном размере</p>	<p>Штраф в размере до 200 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 2 лет либо обязательными работами на срок до 360 часов.</p>	199.3
<p>То же деяние, совершенное в особо крупном размере</p>	<p>Штраф в размере до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 1 года, либо лишением свободы на тот же срок.</p>	199.3
<p>Крупным размером в статье 199.3 УК РФ признается сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 600 тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов в государственный внебюджетный фонд, либо превышающая 1 800 тысяч рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более трех миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд</p>		

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов в государственный внебюджетный фонд, либо превышающая 9 миллионов рублей.		
<p>Уклонение страхователя - организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд путем занижения базы для начисления страховых взносов, и (или) иного заведомо неправильного исчисления страховых взносов, и (или) непредставления расчета по начисленным и уплаченным страховым взносам в государственный внебюджетный фонд или других документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний является обязательным, либо путем включения в такие документы заведомо недостоверных сведений, совершенное в крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 100 тысяч до 300 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до 2 лет, либо принудительными работами на срок до 1 года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового, либо лишением свободы на срок до 3 года.</p>	199.4
<p>То же деяние, совершенное: а) группой лиц по предварительному сговору; б) в особо крупном размере</p>	<p>Штраф в размере от 300 тысяч до 500 тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 1 года до 3 лет, либо принудительными работами на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на тот же срок или без такового, либо лишением свободы на срок до 4 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.</p>	199.4

Преступление	Наказание	Статья УК РФ
<p>Крупным размером в настоящей статье признается сумма страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 2 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов, либо превышающая 6 миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах 3 финансовых лет подряд более 10 миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных страховых взносов в государственный внебюджетный фонд превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм страховых взносов, либо превышающая 300 миллионов рублей.</p>		

Как видно из таблицы, основными видами наказаний, предусмотренных статьями 198 – 199.4 Уголовного кодекса РФ, являются:

- ✓ штраф;
- ✓ дисквалификация;
- ✓ принудительный труд;
- ✓ лишение свободы.

Нужно отметить, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 198 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Кроме того, лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьей 199.1 УК РФ «Неисполнение обязанностей налогового агента», освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, не исполнившими обязанности налогового агента, полностью перечислены в соответствующий бюджет суммы неисчисленных, неудержанных или неперечисленных налогов и (или) сборов и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

То же самое касается лиц, впервые совершивших преступления, предусмотренные статьями 199.3 и 199.4 УК РФ.

Налоговые санкции в США, Японии, Китае и в странах ЕС

Для налогового законодательства США обычное и привычное явление, где нарушителям применяются санкции по предупреждению,

штрафам, изъятию части собственности и ареста. За тяжкие финансовые преступления, связанные с укрывательством или уклонением от уплаты налогов по доходам законодательство может квалифицировать до реального лишения свободы.

Так в статье «Налоговые преступления в США» отмечается, что категорию лиц, виновных в налоговых нарушениях те, кто несвоевременно составили или не подали «налоговую декларацию или отчет, содержащий информацию о доходах, подлежащих налогообложению за определенный период (разд. 26 Свода законов в США, ст. 7203)». [92].

Также определены пределы отбывания наказания от одного до 10 лет лишения свободы. Причём все сроки отбывания сопряжены и со штрафами определенной суммы. Например, «Виновный подвергается наказанию в виде штрафа в размере до 25 тыс. долл. и/или лишению свободы на срок до 1 года. Если частное лицо, обманывая своего работодателя, представляет ему намеренно ложную информацию относительно налоговых льгот или намеренно не предоставляет необходимой информации, оно наказывается штрафом в размере 1 тыс. долл. и/или лишением свободы сроком до одного года. К тяжким преступлениям относится покупка, продажа, обмен, использование марок, купонов, билетов и прочих знаков уплаты, предназначенных для сбора, уплаты налогов (§ 7208—7209). Наказание за это — либо штраф в размере 10 тыс. долл. и/или лишение свободы сроком до пяти лет. Другим тяжким преступлением считается производство и импорт в обход налогового законодательства огнестрельного оружия. Виновный наказывается штрафом до 10 тыс. долл. и/или лишением свободы на срок до 10 лет». [92].

Штрафы, реальные сроки, приведение огласке через СМИ, это реально работает очень действенно. Такая система наказания и огласка оказывает на других психологическое воздействие. Потенциальный и/или действующий налогоплательщик подсознательно держит в памяти все последствия от такого в его судьбе, где не только могут перестать уважать его окружающие, но наступает и такое событие,

когда с ним не захотят иметь дело действующие и потенциальные партнёры.

Некоторые государства давно практикуют методы предупреждения, к чему и в России начали прибегать, так как эта мера достаточно действенна, а зачастую налогоплательщики стараются воспитать чувства ответственности и дисциплины налогового субъекта и у других. В целом это играет положительную и последовательную воспитательную роль. «В то же время применение предупреждений как вида налоговых санкций соответствует провозглашенному и реализуемому Федеральной налоговой службой России принципу сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков. Исходя из этого, закрепление предупреждения в качестве одного из видов налоговых санкций могло бы создать надлежащую правовую основу для изменения подходов в сфере налогового администрирования». [26, с. 63-71]

Примечательно, что положительный опыт под влиянием общемировых тенденций в национальных налоговых политиках и методах государственного налогового регулирования оказывает положительную динамику роста налоговой дисциплины и культуры, а налоговые санкции здесь становятся уже вынужденной мерой пресечения нарушений.

В Германии существует несколько уровней штрафов за налоговые правонарушения. Тюремное заключение может быть до 5 лет или, в особо серьезных случаях (согласно § 370, пункта 3 Abgabenordnung (АО), то есть Налоговый кодекс Германии) от 6 месяцев до десяти лет.

Таким образом, Налоговый кодекс Германии предусматривает лишение свободы с реальным сроком от шести месяцев до десяти лет. Штраф с такими условиями в Германии определяется исходя из общих потерь налогов, не собранных Казначейством. [64, с.8]. В случае незначительного ущерба в результате халатности, статья 378 Налоговой хартии предусматривает штраф в размере до 50 000 евро. Если акт представляет собой риск уклонения от уплаты налогов, в соответствии со статьей 379 налоговой хартии предусмотрен штраф в

размере до 5000 евро. Если сумма ущерба составляет 50 000 евро, они могут быть заключены в тюрьму за реальное или условное наказание. Ущерб в размере 100 000 уже косвенно подразумевает тюремное заключение, а если ущерб составляет 1 миллион евро, то тюремное заключение без права на быструю амнистию или смягчение наказания в течение двух лет после начала тюремного заключения.

В 2019 г. по оценкам специалистов, около 825 человек ежегодно покидают ЕС в поисках убежища от налогов. Как показывает практика, в Италии уклоняющихся от уплаты налогов больше, чем в Германии. Однако в рамках ЕС эти налоговые лазейки хоть и есть, но они незначительны, а в конечном итоге, пойманных ждёт более суровое наказание с более высокие штрафами и иными санкциями вплоть до реальных сроков отбывания в тюремном заключении.

В 2017 году штрафы в пенитенциарных учреждениях налоговых органов (уголовно-исполнительными подразделениями) Германии определили штрафы и наложили их нарушителя на сумму 1,21 млрд. евро за уклонение от уплаты налогов. В 2017 году было закрыто 62 000 уголовных дел, на которые было наложено 1586 лет. [110].

А в целом за 12 месяцев 2016 года пенитенциарных учреждениях налоговых органов квалифицировали к наказанию в общей сложности около 73 000 случаев для уголовного наказания за налоговые правонарушения. Кроме того, было закрыто около 4 800 административных штрафов и были наложены штрафы на общую сумму более 112 миллионов евро. За этот же период налоговое расследование по всей стране завершило в общей сложности 36 667 дел. При этом были зафиксированы и назначены обвиняемым дополнительные налоги в размере около 3,2 млрд. евро, что касается тюремных заключений среди этих дел, то сроки по ним составили в общей сумме 1513 лет. [108].

В Германии строго относятся к людям, которые способствуют налоговым правонарушениям. Так, согласно § 71 АО предусматривает ряд наказаний за налоговые нарушения. Это также относится на налоговых консультантов и т. д., на их сотрудников и уполномоченных представителей.

Например, обращаясь вновь в налоговом законодательстве США, то здесь есть целый раздел 26 Кодекса США. В одном из четырех разделов главы 75 есть нормы уголовного права. Не федеральные законы предусматривают штрафные санкции за налоговые правонарушения, то есть не Уголовный кодекс США, а свод законов регулирования налоговых правонарушений. Такие возможности и полномочия налоговых органов остаётся грозной системой противодействия, в которой уголовные расследования проводятся не полицейскими инспекторами или другими органами, а специальными налоговыми следователями.

Департамент внутренних доходов является частью Министерства финансов США. Санкции в виде уголовной ответственности налагаются как за неожиданно поданную декларацию, так и за неполную налоговую декларацию (раздел 263 раздела 26 США). Те же санкции с более суровыми приговорами предусмотрены в случае установления и подачи ложных налоговых деклараций (раздел 26 Кодекса США, раздел 7201).

Налоговые законы США, которые определяют и обеспечивают исполнение уголовных наказаний, часто и достаточно эффективно используются правоохранительными органами в областях и видах преступлений.

В Китае штрафы и иные санкционные меры против нарушителей налоговой дисциплины также дифференцированы по меры нанесенного вреда государству, как в случае неуплаты, так и мошенничества. Минимальный штраф за налоговое правонарушение согласно Уголовному кодексу Китая составляет 20 000 юаней (ст. 206-209), а его максимальная сумма составляет 500 млн. юаней. Статьи 201, 203, 204, 207-209 и 211 определяют меры пресечения в следующем порядке: [61, с. 10]

- в случае многочисленных вариантов неуплаты, недостаточной оплаты, фальсификации документов, повреждения документации или компьютерного оборудования, других схем обмана или фальсификации, предусматривается штраф в размере от 10000 до

100000 юаней. И это несмотря на то, что неуплата варьируется от 10 до 30%;

- сокрытие, удержание объекта дохода, объекта налогообложения, что сделало невозможным взыскание, требований об уплате налога налоговыми органами и сумма колебалась от 10 до 100 000 юаней;

- за незаконную покупку специальных счетов НДС или покупку поддельных специальных счетов;

- за изготовление фальшивых счетов-фактур для снятия или сокрытия облагаемых налогом объектов в целях налоговых вычетов или возврата сумм, уже уплаченных за аналогичные операции

В Японии Институт фискальных санкций приобретает более современный характер, чем во многих государствах, потому что они не спешат или принимают трудные решения очень тщательно. Чтобы применить санкции к экономическому правонарушителю и тем более к налоговому, необходимо собрать убедительные доказательства его налогового правонарушения. После этих исследований налоговый инспектор может обратиться за мандатом в суд.

В зависимости от результатов расследования суд может применить другие действия. То же самое и в России, но без предварительного и тщательного расследования. Здесь, по сравнению с японским опытом, российская практика рассмотрения уголовного дела несколько упрощена. У налоговых органов больше свободы для маневра [98], в прямом и переносном смысле. Таким образом, они не могут особо посещать церемонию, когда проверяют на месте или на предмет правонарушения. Они могут, как самостоятельно, так и с привлечением полиции для оформления «доступа в офис и бухгалтерию», в Японии только после получения санкций прокурора. Согласно ст. 91 части первой НК РФ налоговый инспектор может запросто проникнуть в офис, лишь предъявив удостоверение налогового инспектора.

В мире не существует аналогичных административных и уголовных мер в отношении налоговых правонарушений, совершаемых экономическими агентами, однако в основных странах с рыночной экономикой (США, Германия и Франция), существует

близкие и похожие санкций. У них и прослеживаются элементы сближения и унификации с налоговыми законами. [12]

В то же время необходимо отметить другую группу государств, в которых санкции за налоговые правонарушения распределены в соответствии с различными налоговыми законами. У них они предусмотрены в отдельных главах или разделах (Япония, Великобритания, Испания), где также применяются различные меры санкций, которые варьирует от штрафа до тюремного заключения.

Прежде всего, это похоже на такой вариант, где некоторые авторы это примечают, как более радикальный, рассматривая аналогичные санкционные меры. В них они также предлагают унифицировать состава преступлений в области налогообложения. [104]. Д.Ю. Чурухин высказался за концентрацию всех элементов налоговых правонарушений в Административном кодексе РФ, исключив главы 15, 16 и 18 Налогового кодекса РФ.

Согласно второму подходу считается необходимым перенести стандарты ответственности, изложенные в главе 15 ЦС РФ, в Налоговый кодекс РФ в главах 16 и 18, дополняя следующие разделы Налогового кодекса РФ о правонарушениях:

- против налоговой системы;
- против прав и свобод налогоплательщиков;
- против системы гарантий прав налогоплательщика;
- против исполнения доходной части бюджета;
- против контрольных функций налоговых органов;
- против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой декларации;
- против обязательства по уплате налогов.

Согласно третьему варианту, авторы смело предполагают унификацию стандартов, регулирующих ответственность в случае налогового правонарушения, и в этих рамках создают новый кодекс РФ. Вряд ли это более смелое предложение найдет поддержку в Госдуме. Пока мы управляем существующими нормативными

документами, и они работают лучше с каждым годом, нам не нужно «изобретать новые велосипеды».

В российском налоговом законодательстве предлагается также рационализировать применение санкций чётко по уровням и мерам содеянных нарушений и соразмерной дифференциацией штрафов за налоговые правонарушения по следующим причинам: по видам правонарушений, включая ст. 120. РК РФ. Грубым нарушением правил регистрации доходов и расходов, а также объектов налогообложения является, с одной стороны, а с другой стороны, штрафные санкции, в смысле ст. 129,1. - Неправомерное несообщение сведений налоговому органу, то есть не раз.

В-третьих, необходимо ужесточить и разграничить налоговые правонарушения с точки зрения оформления статей. 129,2. - Нарушение процесса регистрации игры в азартные игры, а также дифференциация от суммы неуплаты налогов по ст. 122. Внимание также должно быть значительным в части, касающейся консолидированных групп налогоплательщиков, упомянутых в ст. 122,1. НК РФ.

Российская практика завершения суммы штрафов и других мер воздействия может быть уменьшена до минимальной суммы штрафов и предельного срока отбывания наказания, если он достигнет этого уровня. Поэтому отечественная система налоговых санкций более мягкая и гуманная, что не способствует более быстрой адаптации к налоговой дисциплине и, следовательно, и к культуре.

Высший арбитражный суд (ВАС) утверждает условия [Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57]:

1) если при рассмотрении дела, связанного с применением санкции за налоговое правонарушение будет установлено наличие хотя бы одного из смягчающих ответственность обстоятельств (п. 1 ст. 112 НК РФ), то суд при определении размера, подлежащего взысканию штрафа, обязан в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ. Это условие рекомендует уменьшение его размер не менее чем в два раза по сравнению с предусмотренным соответствующей нормой НК РФ.

2) также, исходя из этого в п. 3 ст. 114 НК РФ установлен некий минимальный предел снижения налоговой санкции. ВАС РФ указывает, что суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания более чем в два раза. См.: п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 г. N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации".* [Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57]

Таким образом, отечественная система налоговых санкций в сравнении мировой практикой доказывает наличие «слабых звеньев». У них, например, в части четкого определения и классификации налоговых нарушений по уровням тяжести, а соответственно, применяемым санкциям представляются более эффективными. Также следует очертить возможные пределы смягчения вины налогоплательщика, которые должны быть определены судом. Факты и многочисленные судебные разбирательства, как в России, так и в мировой практике подтверждают появление всё новых и новых схем коррупции и мошенничества, которые тянут не только на административное наказание, но и вполне уголовное с реальными сроками.

* Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации"[Электронный источник] URL:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_151174/ (Дата обращения – 14.04.2019 г.)

ГЛАВА 5. СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ МЕХАНИЗМА ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ ЗА РУБЕЖОМ И В РОССИИ

5.1 Анализ применения налоговых санкций в Российской Федерации

В России налоговые правонарушения достаточно частые случаи, хотя в последние 10 лет, начиная с 2009 года, имеет тенденцию к снижению и держится на определенном уровне. Об этом свидетельствуют аналитические исследования специалистов по проблемам администрирования налогов в России. Так, до принятия Федерального закона от 06.12.2011 №407-ФЗ «О внесении изменений в статьи 140 и 241 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» правоохранительные органы возбуждали уголовные дела по налоговым преступлениям (ст. 198–199.2 УК РФ) и при отсутствии нарушений, выявленных налоговыми органами. Поэтому также, применяя законные алгоритмы процессуальных действия правоохранительных органов, с 6 декабря 2011 г. дозволено возбуждать ими уголовные дела по ст. 140 УК РФ.

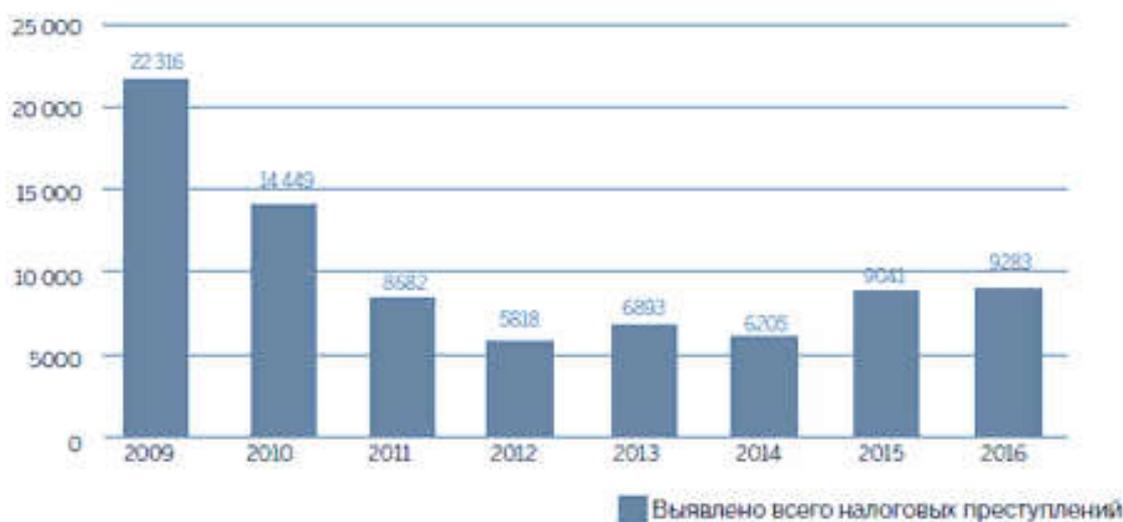


Рисунок 8 – Динамика выявления в РФ налоговых преступлений в 2009 – 2016 гг.

Ужесточение мер воздействия на налоговых правонарушителей с 2011 года дали свои результаты: снизилось количество возбужденных уголовных дел примерно на 30% в первые же годы ужесточения санкций. Это наглядно представлено на рис. 8, где со следующего же года лиц налоговых правонарушений стало меньше почти на 500 случаев, снизившись с 3 980 до 3 496.

Согласно вступившим в силу 6 декабря 2011 г. поправкам в ст. 140 Уголовно-процессуального кодекса РФ поводом для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении стали только материалы налоговых проверок. За органами внутренних дел, по сути, была сохранена лишь функция по раскрытию этих преступлений. По отношению к 2011 г. удельный вес зарегистрированных преступлений уменьшился на 28,5% (см. рис. 9).



Рисунок 9 – Соотношение зарегистрированных, нераскрытых и предварительно расследованных преступлений в 2009 – 2016 гг.

«Рассматриваемые показатели после этого события существенно изменились. По отношению, например, к 2013 г. количество зарегистрированных налоговых преступлений в 2016 г. увеличилось на 25,7%. При этом увеличение зарегистрированных преступлений привело к росту нераскрытых и снижению числа расследованных преступлений соответственно в 3 и 1,2 - раза 2. Изменения в

динамике зарегистрированных налоговых преступлений характерными остаются и для отдельных категорий из этих преступлений (см. рис. 10)». [28].

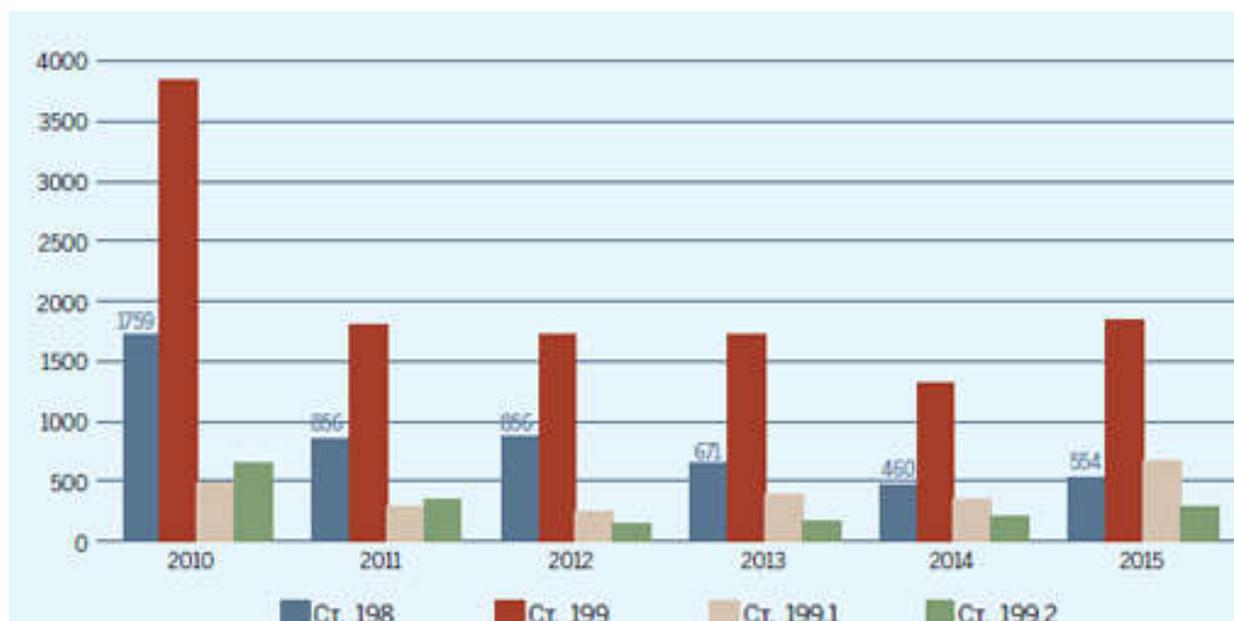


Рисунок 10 - Количество налоговых преступлений в РФ по составам в 2010 – 2016 гг.

В некоторых публикациях указывается, что в России начиная с 2016 года наблюдается новый всплеск налоговых правонарушений, о чём свидетельствуют и отчетные аналитические записки ФНС РФ.

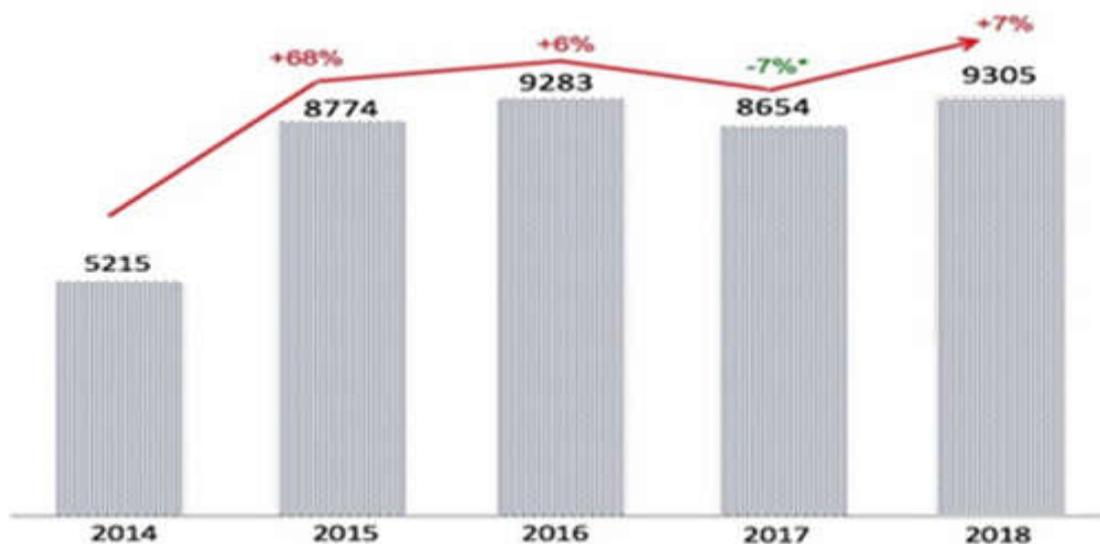
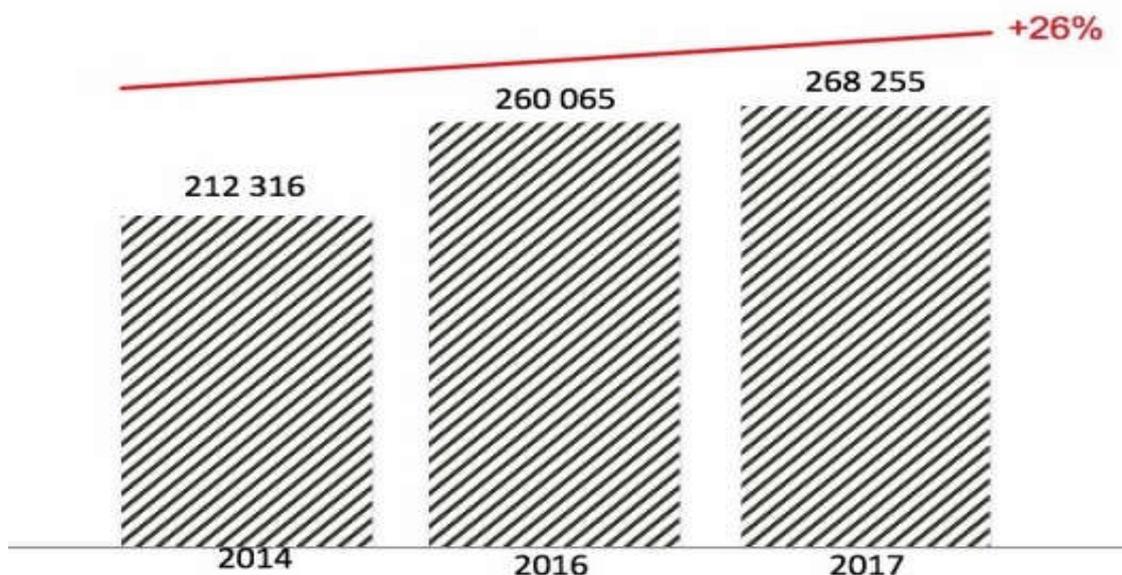


Рисунок 11 – Количество налоговых преступлений в РФ

Количество налоговых преступлений выросло за пять лет на 75%, а экономических преступлений – на 25% (рис. 11). Цифры

пугающие. С какими проблемами чаще всего обращаются к адвокатам руководители российских компаний, и есть ли способы избежать рисков наступления негативных последствий?». [93].

Как видно по гистограмме (рис. 11), семипроцентное повышение от уровня 2017 года в 2018 году характеризует возобновление в тенденции роста налоговых нарушений в РФ. Однако если сравнить с уровнем налоговых преступлений 2014 года, то разница составит 4090 преступлений, что составил рост в 2018 г. на 56%. Об этом отмечал и уполномоченный по правам предпринимателей Ю.Б. Титов в своём ежегодном докладе работы его департамента перед президентом В.В. Путиным. По 2017 год правонарушений со стороны субъектов налогообложения выросло на 26%.



Источник: [79]:

Рисунок 12 – Динамика преступлений в РФ с 2014 по 2017 гг. (в %)

На пути развития налоговой системы имеется большое количество проблем, которые вызваны как внешними, так и внутренними факторами, решить которые в 21 веке пока не удалось. Таким образом, в настоящее время существует проблема обеспечения стабильного развития налоговой системы, причем наиважнейшее значение имеет совершенствование налогового контроля и санкций с помощью самых разнообразных методов.

В сдерживании роста налоговых нарушений вместе с ростом субъектов налогообложения, что естественно, положительно сказались методы приоритетного переключения налоговых органов к камеральным проверкам, снижая выездные проверки, а соответственно, снижая издержки на само администрирование. Таким образом, повысили результативность в целом как камеральных налоговых проверок, так и бухгалтерскую дисциплину субъектов налогообложения.

Углублённые камеральные проверки позволили охватить больше субъектов налогоплательщиков за то же время, что требовалось ранее при стандартных методах проверки. Углубленные камеральные проверки, как известно, также менее трудоёмки, менее трудозатратны, чем стандартные выездные проверки. Мало того, и это не предел возможностей налоговых органов, где постоянно идет процесс цифровизации администрирования, где значительно сокращены бумажные отчёты, а прозрачность бухгалтерии в онлайн позволяет оперативно и быстро делать проверку.

Те новейшие методы, которые разработаны российскими налоговыми органами, во многом способствовали к снижению налоговых нарушений. Конечно, основной целью было в целом повышение налоговой дисциплины и повышения эффективности налогового администрирования посредством, разработанных отечественными программистами новых электронных систем.

О процессах цифровизации глава ФНС РФ Михаил Мишустин, выступая на пленарном заседании Форума по налоговому администрированию ОЭСР в Чили в 2019 г. отметил о передовых и высоких технологиях, внедренных в своем ведомстве и планах на ближайшие годы.

Он подчеркнул, «что цифровая трансформация - это не только технологии, но и организационные изменения, новые компетенции, внедрение усовершенствованных бизнес-моделей и процессов, а также обновление устаревшей инфраструктуры. Он также представил вариант адаптивной цифровой платформы налогового администрирования, который сейчас разрабатывает ФНС России.

"Служба создает виртуальную транзакционную среду. Это замкнутая цифровая экосистема, в которой все хозяйствующие субъекты будут совершать сделки, что сделает экономику прозрачной по умолчанию. Больше не нужно будет подавать налоговые декларации. ФНС России сможет автоматически исчислять и удерживать налоги даже в момент транзакций", - пояснил Михаил Мишустин. [85].

В таком случае можно надеяться, что прозрачность сделок, моментальное отражение движения средств на счетах бухгалтерского учёта будет исключать укрывательские схемы от налогообложения. Это может значительно сократить налоговые правонарушения, следовательно, и санкции по нарушителям.

5.2. Анализ применения налоговых санкций за рубежом

Применение налоговых санкций за рубежом во многом, конечно, рыночно развитых стран, стали примером и для совершенствования, как налоговых санкций, так и в целом налоговой культуры. Как известно, Великобритания, которая ещё остаётся в составе Евросоюза, задолго до вхождения в неё имела более консервативные традиции, чем страны континентальной Европы, которая сама иногда обращается за опытом политических и социально-экономических процессов ЕС.

В так называемой серии проверок соответствия - CC/FS11 Великобритания заслуженно занимает уважительное отношение как дисциплиной субъектов налога, так и системой налогового администрирования. Так, если взять только нарушения в категории «Штрафы за неуведомление», на сайте www.gov.uk представлена вся официальная информация.

Так называемое гражданское мошенничество, связанное с налоговыми правонарушениями, не всегда может отправить налогоплательщика в тюрьму. Тем не менее, это может привести к санкциям, где придётся уплатить до 75% налога, плюс проценты.

В зарубежных исследованиях акцент делается на том, что санкции являются не только средством сдерживания уголовных преступлений, но и с гражданской точки зрения - моральной и образовательной, а также рассматриваются как фактор, определяющий некоторую ясность в правовом поле в будущем. И это, вероятно, более эффективно, если налогоплательщик стремится показать разумную основу и добрую волю, при условии, что налоговые законы все еще трудны и что потенциал для санкций серьезен. [107, с.8-11]

Увеличение бремени налогового законодательства, например, в Соединенных Штатах, указывает на увеличение этой тенденции нарушений, которые применяют надлежащие меры обращения к мере лишения свободы. Это также является сильным психологическим давлением на налогоплательщика, где виновный будет сильно остерегаться перед соблазном укрыть налогооблагаемый доход и/или сделку, не только из-за страха перед санкциями, но и из-за его последствий в виде потери доверия в глазах партнеров и общественности. Репутация перед партнёрами, перед общественностью, что в конечном итоге «бьёт» по имиджу как самого предпринимателя, так и компании.

Некоторые государства, особо не увлекаясь церемониально заигрыванием с нарушителем, широко применяют и такие меры санкций, как предупреждение, в отличие от российского налогового законодательства. Как показывает практика, это может играть положительную воспитательную роль. «В то же время применение предупреждений как вида налоговых санкций соответствует провозглашенному и реализуемому Федеральной налоговой службой России принципу сотрудничества налоговых органов и налогоплательщиков. Исходя из этого, закрепление предупреждения в качестве одного из видов налоговых санкций могло бы создать надлежащую правовую основу для изменения подходов в сфере налогового администрирования». [26. с. 63-71].

Под давлением общих моделей и политики государственного регулирования в разных странах происходят и изменения национальных налоговых санкций.

Под давлением общих тенденций и выстраивания эффективных моделей и администрирования налогообложения через цифровизацию происходят изменения в национальных налоговых системах, а в самих налоговых санкциях также тяготеют к унификации вместе с гармонизацией налоговых систем в целом.

Например, во Франции существует довольно жесткая система налоговых санкций за небольшие отклонения или несвоевременную подачу декларации в размере 0,75% или 9% в год до таких весомых материальных штрафов от 40 до 80% от суммы налогообложения, если это случилось при сокрытии дохода от налогообложения. Крайними случаями считаются рецидивы, которые повлекут к серьезным санкциям, которые по закону наказываются штрафом от 5 до 250 тысяч евро, что тянет и на реальный срок лишения свободы, на срок от одного до пяти лет. Кроме того, существует также морально-воспитательная или исправительно-воспитательная мера воздействия на нарушителей налоговой дисциплины.

Поэтому после рассмотрения дела в суде в СМИ в течение трех месяцев объявляются штрафы, и это обнародуется сообщением о месте жительства, работы, статуса налогового правонарушителя и направляют информацию также на его место работы (организация, предприятие, учреждение).

В Германии существует несколько уровней штрафов за налоговые правонарушения. Тюремное заключение может быть назначено на срок до пяти лет или в виде штрафа, а в особо сложных случаях положением (§ 370 пункт 3 der Abgabenordnung (AO), т. е. Налоговое законодательство Германии) может быть назначен срок отбывания наказания от шести месяцев до десяти лет. Это довольно серьезное наказание в Германии. В последующем эти лица имеют некоторые ограничения, как видимые (ощутимые), так и невидимые (моральные).

Штраф с такими условиями в Германии определяется на основе общих налоговых убытков, как недополученных Казначейством. [64]. Если незначительный ущерб причинен по неосторожности, то в соответствии со статьей 378 Налогового кодекса предусматривается штраф в размере до 50 тысяч евро. Если существует риск уклонения от уплаты налогов, то в соответствии с § 379 Налогового кодекса предусматривается штраф в размере до 5 тысяч евро. Если сумма ущерба составляет 50 тысяч евро, она может быть закрыта для условного или уголовного наказания. Дальнейшая потеря более чем в 100 000 евро квалифицируется как преступление с санкцией на содержание под стражей, и если ущерб составляет 1 миллион евро, то тюрьмы не избежать, а также не может рассчитывать на быструю амнистию или смягчение наказания в течение двух лет с начала тюремного заключения.

Так, в 2013 году в Германии за налоговые правонарушения было рассмотрено 2 129 приговоров с уголовными наказаниями и назначением различных условий. Всего тюремное заключение за тот же 2013 год составило 2 154 года, а наказание - 44 миллиона евро. 18 032 налоговые дела были приостановлены в связи с добровольным раскрытием. [64, с. 8]. Другие данные анализа за период с 2014 по 2019 гг. из официальных источников по Германии нами представлены выше.

В Германии также строго пресекаются и такие правонарушения, которые поддерживаются вторыми и третьими лицами, особенно чиновники и налоговые консультанты. Так, по положениям § 71 АО предусматривается солидарная ответственность за налоги и проценты по ним. Это также может повлиять на налоговых консультантов и т. д., на его сотрудников и доверенных лиц (представителей).

По замечанию И.И. Кучерова: «Одной из существенных особенностей правового регулирования в этой части является то, что уголовная ответственность за налоговые правонарушения установлена в ряде стран не нормами уголовных законов (кодексов), а нормативными правовыми актами, входящими в систему законодательства о налогах. Так, в США на уровне федерации

ответственность за налоговые преступления регулируется законодательством, кодифицированным в разделе 26 Свода законов, а ответственность за уклонение от уплаты налогов в пользу штатов и местных налогов - соответствующими законами штатов». [86]. Это, своего рода, экстраординарная система, в которой уголовные расследования проводятся не полицейскими инспекторами или другими учреждениями, а специально установленным составом специальных агентов налоговых расследований.

Мы находим также отличительные черты и некоторые сходства с восточноазиатскими государствами. Так, в КНР санкции за налоговые правонарушения отличаются от степени ущерба, нанесенного государству в результате неуплаты или уклонения. Минимальная сумма штрафа за налоговые правонарушения согласно Уголовному кодексу Китая составляет 20 тысяч юаней (статья 206-209), а максимальная - до 500 миллионов юаней. Статьи 201, 203, 204, 207-209, 211 определяют меры пресечения в следующем порядке:

в случаях многочисленных вариантов неуплаты, недоплаты, подделки документов, порча документаций или счетно-технических средств, других хитростей или фальсификаций предусмотрен штраф от 10 тыс. до 100 тыс. юаней. И это при том, что неуплата составляет в пределах от 10 до 30%;

при укрывательстве, утаивании объекта дохода, объекта налогообложения и это привело к невозможности взимания задолженности по уплате налога со стороны налоговых органов, а сумма составила от 10 до 100 тыс. юаней;

за незаконную покупку специальных счетов по НДС или приобретение поддельных спецсчетов;

за изготовление поддельных счетов для списания или укрывательства налогооблагаемых объектов с целью налоговых вычетов или возврата, ранее уплаченных сумм по аналогичным сделкам. [61. с. 431].

Институт налоговых санкций в Японии приобретает более цивилизный характер по сравнению многими государствами, т.к. у них нет спешки и резких решений. Чтобы применить санкции к

экономическому правонарушителю, а тем более налоговому, необходимо собрать достаточно веские доказательства налогового нарушения. Только после таких исследований налоговому инспектору можно обратиться в суд для получения ордера при соответствующем наличии свидетелей и помощников. По результатам расследования суд может применять дальнейшие действия.

Так и в России, но без предварительного и тщательного расследования. Здесь при сравнении с японским опытом, российская практика рассмотрения уголовного дела немного упрощена. Налоговые органы имеют больше свобод маневрирования, как в прямом, так и в переносном смысле. Так, они могут не особо церемониться при проверке на месте или у субъекта правонарушения. Могут как самостоятельно, так и с привлечением полиции и даже ОМОНА изымать документы, а в Японии все движения только после получения санкций прокурора. А российские налоговые инспектора могут запросто, предъявить удостоверения и решение руководителя налогового органа, производить осмотр помещения налогоплательщика (ст. 91 НК РФ).

Установлено, что даже значительное увеличение количества проводимых налоговых проверок и доначислений по ним не способствует сокращению задолженности и увеличению объема поступлений налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации. К основным недостаткам мер пресечения можно отнести непосредственную направленность санкций на последствия уже совершенного налогового правонарушения, не затрагивая при этом причин совершения данных деяний. Тем самым предоставляя налогоплательщику возможность повторного совершения налогового правонарушения, отделавшись лишь уплатой недоимок, пеней и штрафов. [21].

В российском законодательстве о налогах и сборах более важным и упорядоченным порядком в санкциях является четкая дифференциация штрафов за налоговые нарушения по следующим основаниям: по видам правонарушений, в том числе ст. 120. НК РФ -

Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, это, во-первых, а во-вторых, наказания по нарастающей по ст. 129.1. - Неправомерное несообщение сведений налоговому органу, т.е. более одного раза. Но и в-третьих, следует ужесточить и дифференцировать также за налоговые нарушения в части регистрации ст. 129.2. - Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса, а также дифференцированно от сумм неуплаты налога по ст. 122. Внимание должно быть более значимым также в части для консолидированных групп налогоплательщиков по ст. 122.1. НК РФ.

Российская практика окончательного определения размеров штрафов и других мер воздействия может быть сведена на минимальные размеры штрафа и срока отбывания наказания, если дойдёт и до этого уровня. Поэтому отечественная система налоговых санкций более мягкая и гуманная, что не способствует более быстрому привыканию к налоговой дисциплине, а соответственно и культуре.

Как мы уже отмечали ранее, ВАС РФ при рассмотрении дела, связанных с применением санкции за налоговое правонарушение, предусматривает смягчающие обстоятельства согласно п. 1 ст. 112 НК РФ, где суд может в соответствии с п. 3 ст. 114 НК РФ уменьшить размер штрафа. Есть и другие условия, о которых подробно мы отметили. Также имеются смягчающие условия даже при рассмотрении дела в рамках Уголовного кодекса РФ, они прописаны в примечаниях 1 и 2 Федерального закона от 29.07.2017 N 250-ФЗ указывается на возможные смягчения наказаний.

Поэтому можем утверждать, что отечественная система налоговых санкций действительно имеет «слабые звенья» в части четкого определения и классификации налоговых нарушений по уровням деяния, а соответственно и самих санкций. Также следует очертить возможные пределы смягчения вины налогоплательщика, определяемые в судебном процессе, где также продолжает сохраняться коррупционная схема, как по гражданским, так и по уголовным делам.

ГЛАВА 6. ПЕРСПЕКТИВЫ ОТЕЧЕСТВЕННОЙ И ЗАРУБЕЖНОЙ ПРАКТИКИ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ

6.1. Анализ налоговой задолженности по субъектам РФ и пути её сокращения

Проблема налоговой задолженности и санкций против них не ограничивается чисто административными и техническими аспектами, так как процесс применения налогового законодательства является сложным явлением. Здесь необходимы специфические особенности практического применения эффективных и действенных санкций, которые предопределяются правилами налогового производства и процедурами налогового администрирования, а эффективность последних, в свою очередь, зависит от экономических и институциональных компонентов реализации налоговых отношений.

Структура показателей налоговой задолженности, используемых в отчетах ФНС России, достаточно сложна. По невыполненным обязательствам обычно учитывается сумма налогов (сборов), которая не уплачивается в установленный законом срок. Регулируемая задолженность включает начисленные проценты за несвоевременную уплату налогов и сборов, а также штрафы за нарушение налогового законодательства, в отношении которого были приняты решения о реструктуризации, задержках, рассрочках и т.д. [39].

В современных условиях налоговые органы используют очень обширные административные инструменты для получения налоговой задолженности. Согласно отчетным материалам Счетной палаты Российской Федерации, наиболее эффективной мерой по взысканию задолженности является отправка налоговым органом запросов о налогах, сборах, пени и штрафах, после чего должники погашают около 40% суммы требований. Наименее эффективным активом было возбуждение дел о банкротстве с участием компетентного органа, что привело к погашению 5,5% неоплаченных долгов. [19].

ФНС РФ указывает, что все те процедуры налогового администрирования были недостаточными ещё 2-3 года назад. Теперь, с введением насыщенной цифровой технологии с моментальным учётом операций (например, АИС «Налог-3») с такой же точностью и моментом уплаты налога по сделке позволяет думать оптимистически, показатели собираемости налогов выросли, а показатели задолженности по налогам сокращаются. Об этом свидетельствует гистограмма (рис. 13).



Источник: Аналитическая серия ИКСИ [76]

Рисунок 13 – Налоговые и иные задолженности в бюджетную систему РФ за 2015 – 2018 годы

Имеющиеся данные о налоговой задолженности также свидетельствуют о сохранении санкционного ужесточения в практике наказания и изъятия средств налогоплательщиков, допустивших факты возникновения задолженности по налогам и взносам.

В начале 2010 года большая группа регионов (41) имела долг не менее 5%, т.е. от 5 до 10% (табл. 9).

Группировка регионов РФ от доли задолженности в налогах

Доля задолженности в налоговых поступлениях, %	Субъекты РФ
От 0% до 5%	Области: Калужская, Рязанская, Ленинградская, Астраханская, Нижегородская, Оренбургская, Тюменская, Томская, Сахалинская Края: Пермский Автономные округа: Ненецкий, Ханты-Мансийский, Ямало-Ненецкий, Чукотский Республики: Татарстан
Свыше 5% до 10%	Области: Белгородская, Брянская, Владимирская, Липецкая, Московская, Орловская, Смоленская, Ярославская, Архангельская, Вологодская, Калининградская, Новгородская, Псковская, Волгоградская, Ростовская, Пензенская, Самарская, Саратовская, Ульяновская, Курганская, Свердловская, Челябинская, Иркутская, Омская, Амурская, Магаданская Края: Красноярский, Приморский, Хабаровский Города: Москва, Санкт-Петербург Республики: Карелия, Коми, Адыгея, Башкортостан, Удмуртская, Чувашская, Бурятия, Хакасия, Якутия Автономные области: Еврейская
Свыше 10% до 20%	Области: Воронежская, Ивановская, Костромская, Курская, Тамбовская, Тверская, Тульская, Мурманская, Кировская, Кемеровская, Новосибирская Республики: Чеченская, Марий Эл, Мордовия, Тыва Края: Краснодарский, Алтайский, Забайкальский, Камчатский
Свыше 20% до 30%	Края: Ставропольский Республики: Карачаево-Черкесская, Алтай
Свыше 30% до 50%	Республики: Дагестан, Ингушетия, Калмыкия
Свыше 50%	Республики: Кабардино-Балкарская, Северная Осетия

Вторая по количеству субъектов, но с долей задолженности от 0 до 5% всего 15 субъектов. Эти субъекты РФ в основном и являются бюджетными донорами, обеспечивая себя и другие регионы, но задолженности незначительные и они возникают по другим обстоятельствам нежели, чем у доноров.

Следует отметить, что в эту группу также входят высокоразвитые регионы с преимущественно сырьевого характера (Красноярский край, Республика Якутия), а также многоотраслевой структурой экономики (Москва, Республика Башкортостан, Краснодарский край, Свердловская область). В этих регионах есть те, у кого есть «успехи» налогового администрирования, которые определяются экономическими факторами, и те, у кого есть ряд экономически менее успешных. Регионы низкого уровня связаны с неэффективной работой налоговых органов и органов исполнительной власти при использовании их собственных бюджетных возможностей.

Такие области как Воронежская, Ивановская, Костромская, Курская, Тамбовская, Тверская, Тульская, Мурманская, Кировская, Кемеровская, Новосибирская, а также Республика Чечня, Марий Эл, Тыва, Краснодарский край, Алтайский край, Забайкальский край и Камчатская область вошли в группу с долгами от 10 до 20%.

В четвёртую группу с показателем задолженности по налогам от 20 до 30% вошли такие субъекты РФ как Ставропольский край, Карачаево-Черкессия Республика и Республика Алтай.

В пятую группу вошли три субъекта СКФО с показателем задолженности свыше 30% и до 50% - республики Дагестан, Калмыкия и Ингушетия.

И замыкает шестой группой также депрессионные субъекты СКФО с показателем задолженности свыше 50% - Кабардино-Балкария и Северная Осетия-Алания.

Показателями эффективности налогообложения в государстве принято считать, если:

- сумма налоговых поступлений в бюджет страны или её изменение имеет положительный прирост;
- соотношение большей доли налоговых поступлений в бюджет, чем дотации из федерального бюджета;
- относительно низкая (нормальная) налоговая нагрузка на ВВП, ВРВ, отраслей;

- потери налоговых сумм от предоставленных налоговых льгот (налоговые расходы) «работают» на расширение налогооблагаемой базы и ощутимо растут налоговые статьи поступления по видам бюджетов;

- все изменения в макроэкономике только и показывают в стране, что есть плановый рост темпов экономики по отраслям и регионам (ВВП, темп роста производства, рентабельность и т.п.);

- положительная динамика количества и структуры налогоплательщиков;

- снижаются или не растут сравнительные показатели по налоговой задолженности.

В сгруппированных признаках получается, что для всех указанных выше регионах задействован явный характер аграрной ориентации их экономик. Сама принадлежность к аграрному типу предопределяет ее экономическое развитие, связанное с природными циклами, что не свойственно другим, промышленным отраслям и сферам экономики. Подобная картина наблюдается в отраслях сельского хозяйства, где на низкую инвестиционную активность влияют в основном природные циклы. С другой стороны, это также оказывает определенное сдерживающее влияние на фискальные усилия, включая формирование оппортунистического поведения налогоплательщиков и крайне низкую эффективность налогового контроля.

Статистические результаты от Росстата и в аналитических записках Департамента территориального развития по СКФО представлены общие объемы налоговых и неналоговых доходов консолидированных бюджетов субъектов РФ. Они характеризуют относительно и общероссийские тенденции по Федеральным округам (рис. 14 и табл. 10), свидетельствует из года в год не очень оптимистичную картину, где Республика Ингушетия и Республика Чечня замыкают список с низкой собираемостью налогов.



Источник: Росстат. [72]

Рисунок 14 – Исполнение консолидированных бюджетов субъектов РФ в 2018 г.

На особом контроле в каждом субъекте СКФО держат проблему задолженности в консолидированные бюджеты. Так, задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации по состоянию на 1 января 2019 года по данным ФНС РФ представлена в табл. 10.

Как видно из таблицы 10, задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему РФ, распределяя, как по части задолженности в федеральный бюджет, так и региональные лидирует Кабардино-Балкария с результатами: 53,1% в федеральный бюджет и 13,9% в региональный бюджет. На втором месте Ставропольский край с более чем на 50% в федеральный бюджет и 16% в региональный бюджет, а на третьем место Северная Осетия – Алания с показателями 41% в федеральный и 16,5% в региональные бюджеты.

Таблица 10

Задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации¹⁾ по состоянию на 1 января 2019 года (по данным Федеральной налоговой службы)

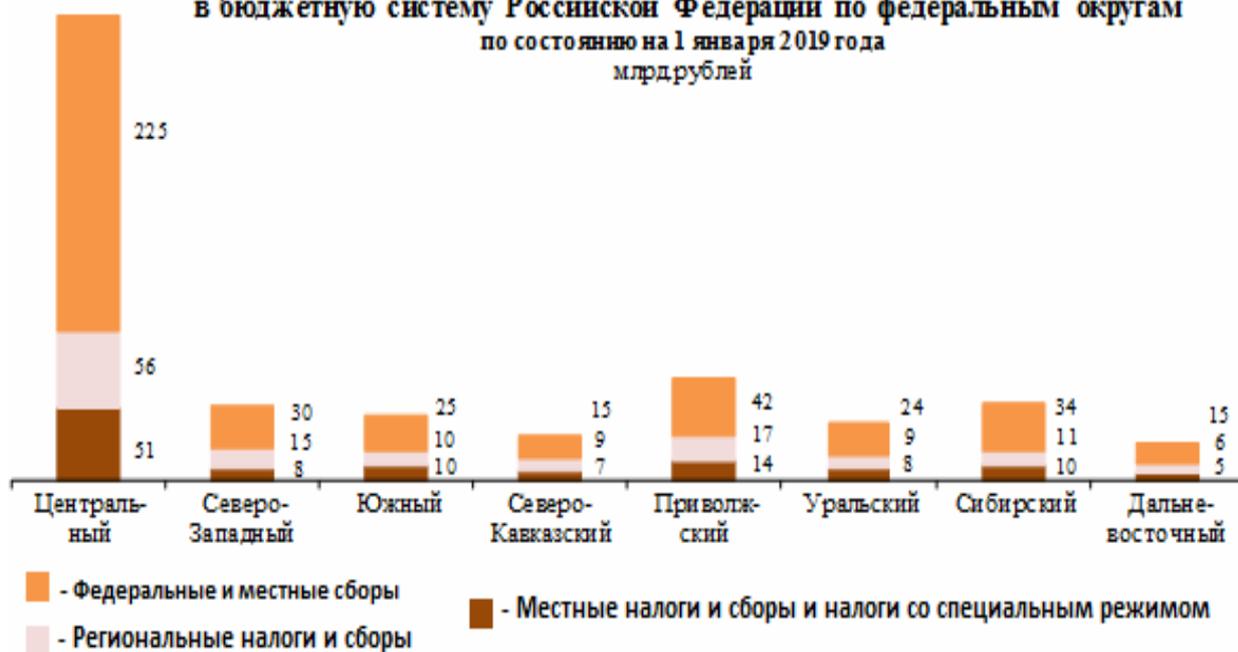
	Задолженность		из нее по			
	млн. рублей	в % к итогу	федеральным налогам и сборам		региональным налогам и сборам	
			млн. рублей	в % к общей задолженности	млн. рублей	в % к общей задолженности
Российская Федерация, млрд. рублей	792,0	100	410,2	51,8	134,8	17,0
Северо-Кавказский федеральный округ	41829,4	5,3	15078,3	36,0	9369,9	22,4
Республика Дагестан	13005,2	1,6	2681,8	20,6	4068,1	31,3
Республика Ингушетия	2829,5	0,4	840,4	29,7	504,4	17,8
Кабардино-Балкарская Республика	5664,8	0,7	3010,4	53,1	789,1	13,9
Карачаево-Черкесская Республика	2477,3	0,3	938,8	37,9	461,0	18,6
Республика Северная Осетия – Алания	4026,1	0,5	1651,2	41,0	664,0	16,5
Чеченская Республика	4469,4	0,6	1259,0	28,2	1334,9	29,9
Ставропольский край	9357,0	1,2	4696,8	50,2	1548,3	16,5
1) Включая задолженность по отмененному ЕСН, платежам в государственные внебюджетные фонды и страховым взносам.						

Источник: Росстат. [72]

Из года в год также с высокими задолженностями остаются Карачаево-Черкесия и Ингушетия. В этой группе за ними идет Республика Чечня и их замыкает Республика Дагестан.

В целом о состоянии относительного положения всех Федеральных округов в общем списке можно представить в следующем рисунке - гистограмм (рис. 15).

**Задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям
в бюджетную систему Российской Федерации по федеральным округам
по состоянию на 1 января 2019 года
млрд.рублей**



Источник: Росстат. [72]

Рисунок 15 - Задолженность по налогам, сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации на 1.01.2019 г.

В 2018 г. в Северной Осетии бюджет был немного с профицитом, который объясняется фактом и возможностями «реструктуризации госдолга посредством федеральных бюджетных кредитов 2015-2017 годов в сумме 7,273 млрд рублей. Выполнение требований Минфина РФ дает республике поэтапно погашать эту задолженность перед федеральным бюджетом. Так в 2018 году будет выплачено 363 млн рублей вместо 5 миллиардов». [89]

У Северной Осетии–Алании высокая задолженность продолжается не первое десятилетие и собственных налоговых и неналоговых доходов, например, в 2018 г. составили более 15% по сравнению с 2017 годом, это более 11 млрд. рублей. Для справки, в собственных налоговых и неналоговых доходах 4 года назад значилась цифра всего 8 млрд. рублей с госдолгом 7,5 млрд. руб., который накопился за предыдущие 7 лет.

6.2. Перспективы применения налоговых санкций в России

Минфин РФ ещё в 2015 г. в "Основных направлениях налоговой политики на 2016-2018 годы" не предвещал крутых изменений, что успокоило бизнес круги радикальными преобразованиями в налоговой политике. Налоговая политика также будет оставаться, фиксируя нынешнюю конструкцию фискальной системы, не трогая ставок и существенно не меняя базы ни одного из крупных налогов, это было обещано, однако вслед за пенсионным возрастом повысилась основная ставка НДС с 18 до 20%.

Короче говоря, правительство РФ не планирует снимать бюджет с нефтяной иглы и в целом проблему сырьевой ориентации экономики РФ, не ищет пути диверсификации даже на среднесрочную перспективу, замыкаясь на проектном управлении государственных и по возможности иностранных инвестиций. Такой замкнутый круг целиком захватывает и углубляет ориентацию экономики России на сырьевые поставки, обеспечивая реальных и мнимых «партнёров-врагов» энергетической безопасностью и дешёвым сырьём тех, которые санкции вводят против нас же, опережая друг друга в стараниях перед Госдепом США.

В России упрощена процедура амортизации нового оборудования за счет предоставления амортизационной премии до 10 или 30% от стоимости имущества в зависимости от амортизационной группы. Это позволит реально помочь предприятиям в ускоренной амортизации, что соответствует духу времени, когда моральный износ практически начинается с последующим появлением аналогов более производительных и/или фактом повышения производительности труда в отраслях их производящих.

По поводу администрирования НДС всегда есть большие жалобы. Фактически, это проблемный налог со всеми негативными последствиями в целом для экономики, так как именно её присутствие снижает активный потребительский спрос, т.к. является налогом на потребителя. А так, на самом деле НДС является и как

фискальный «кнут» для экономики, и как лёгкий способ пополнения бюджета, налог для конечного потребителя.

Приоритеты Правительства РФ в области налоговой политики не имеют сильных отличий от тех, которые практикуются в мировой практике, но имеются определенные особенности, связанные с сохранением «священных коров» в области реального поощрения и поддержки. Так, нельзя утверждать, что те персональные преференции «не платить налоги в связи с экономическими санкциями запада» некоторым отечественным «системообразующим» компаниям есть, по сути, коррупция в масштабе общества.

Главными целями налоговой политики должны основываться на рациональных и научно обоснованных принципах поддержки тех отраслей и производств, которые работают во благо отечественной экономики, единого капиталистического хозяйственного комплекса на честных конкурентных условиях. Процветание и развитие таких компаний (системообразующих) должно идти в ногу с социально-экономическими программами, способствуя росту благосостояния работников и тех территорий, на которых они располагаются, а не служа бесконечному вывозу из страны доходов, заработанных в России. Однако всё наоборот: работают, создают рабочие места в РФ и за рубежом (например, «компания Алрос»), но основные инвестиции, как производственные, так и непромышленные делаются за рубежом, диверсифицируя и развивая там, а не в РФ. Руководители непатриотичных компаний приобретают и финансируют различные клубы и команды, инвестируя в их индустрию спорта, покупают иные активы там же за рубежом, но очень мало инвестируют в России. Россия для них как развивающаяся африканская страна, где всё наточено на моноструктурное и энергоёмкое производство.

Создаваемые комфортные условия для иностранного капитала особая тема, но, так называемые «территории опережающего развития» (ТОР) предполагают не 49 летнюю аренду, а на все 70 лет! Это высшей степени продажность исполнителей и законодателей РФ. Так, правительство РФ своей властью и без всякого референдума может и далее продлить этот срок. Как «ушла» Аляска за бесценок

США в своё время продажной миссией брата Императора Александра II (Николаевича) - великий князь Константин Николаевич — глава Морского штаба России. По современным оценкам и «При переводе на современные деньги получается около 11 362 481 рублей. Несмотря на то, что сумма для тех времен была значительной, современные исследователи, после выявления всех богатств и ресурсов потерянной земли, считают, что глава Руси просто подарил Аляску другому государству». [98].

В точно такие положения попадает Российская Федерация, допуская на свои территории внутри страны, так называемые ТОРы, и это не только в приграничных зонах. Как приговор для России в связи с продажностью и государственной изменой, пописанный Федеральный закон "О территориях опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации" от 29.12.2014 N 473-ФЗ (последняя редакция), вступившие в силу с момента подписания.

ТОРы по закону и вообще преподнесены в красивой упаковке, чтобы народ (избиратели) не возмущались. Считается, что эти территории в своём функциональном развитии предполагают порядок управления, будучи данными на растерзание природных ресурсов и неподчинением российской юрисдикции на территории ТОР.

Отмечается также, что «Создание «территорий опережающего социально-экономического развития» потребовало внести изменения в Гражданский, Лесной, Градостроительный, Земельный и Трудовой кодексы Российской Федерации для более удобной и беспрепятственной эксплуатации всего, что лежит на поверхности и под поверхностью земли на этих территориях. Необходимостью также было внесение поправок в федеральные законы об исполнительных и законодательных органах власти касательно субъектов РФ. Изменились некоторые статьи законов о приватизации, местном самоуправлении, обязательном страховании иностранцев, прибывших на работу, о таможенных отчислениях, об экологической экспертизе, о лицензировании и пр.». [101]

Статус приоритетных направлений развития ТОР заключается:

- в специфике налогообложения;
- по льготным ставкам аренды;
- предоставление специальных услуг со стороны государства;
- в таможенных процедурах, применяемых как в свободной таможенной зоне;
- исключительное право нанимать квалифицированный персонал из других стран;
- особый порядок муниципального контроля и государственного контроля;
- особый порядок землепользования;
- применение технических и/или санитарных правил, которые следуют примеру стран, в которых такие зоны работают успешно.

Однако этим правилам не придерживаются те варварские кампании повсеместного размещения в Забайкалье, Восточной Сибири и Хабаровском и др. краях. Идет полная и хищническая вырубка лесов на огромных массивах, они сравнимы с огромными территориями СКФО, ЮФО и Крыма суммарно, т.е. взятых вместе по площади. Там, где не могут вторгаться в силу каких-то ограничений, то устраивают лесные пожары для последующей вырубке оставшихся стволов леса или для начала каких-то разработок на оголённых сопках.

Так что, сравнительные положительные результаты некоторых из созданных промышленных и научно-исследовательских центров и подобных ТОРов, например, как «Алабуга», «Набережные Челны», «Нефтекамск», «Володарск» и некоторые другие показательны для стабильности общественного мнения в стране, а то, что идёт разорение в традиционно лесных и богатых недрами регионах власти умалчивают. И, заключая о безобразиях вокруг этой национальной проблемы, следует отметить, что только лишь стимулирующей к инвестициям налоговой политики недостаточно. Надо твёрдо отстаивать свои права на собственные территории, а не отдавать на полный и разорительный откуп китайцам и иным «тихим оккупантам» без оружия! Такая политика не решает общие проблемы политики социально-экономического развития регионов и в целом

национальной экономики страны, нацеленной на рост благосостояния своих граждан, а не заселяющих Россию иностранцев.

Основными задачами налоговой политики продолжают оставаться инвестиционная поддержка, развитие человеческого капитала и повышение предпринимательской активности граждан России. Налоговая система Российской Федерации должна полностью поддерживать свои возможности на всех территориях, включая и ТОРов, позволяя некоторым преференциям стимулировать высокотехнологичные и наукоёмкие производства.

Мы должны показывать и далее, как в этом убеждает Михаил Мишустин – глава ФНС РФ, качественно высокую дееспособность налоговых органов на основе цифровизации и автоматизации администрирования всех налогов, синхронизированной в автоматизированную систему бухгалтерского учёта субъектов рынка. Тогда и налоговых нарушений будет значительно меньше, а соответственно, сократятся и налоговые санкции.

К сокращению налоговых санкций Российская Федерация идёт благодаря не только принимаемым мерам по техническому оснащению и программным обеспечением их, а поступательными процессами принятия новых поправок к НК РФ.

Таким образом, произошли изменения в налоговом законодательстве Российской Федерации, некоторые положения, поправки к новой редакции, которые существенно изменили отношение налоговых органов к своим обязанностям.

Новая редакция ст. 199 УК РФ кардинально улучшила в решении проблем с неуплатами, который «наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или

без такового». А в случае совершения того же деяния группой лиц по предварительному сговору, или в особо крупном размере в п.2 ст. 199 УК РФ предусмотрено «наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового». [3]

В примечании 1 и 2 представлены условия, при котором, какой размер и какие сделки считаются крупным размером, а также в пункте 2 указаны смягчающиеся обстоятельства. Так, в примечания в редакции Федерального закона от 29.07.2017 N 250-ФЗ указывается на возможные смягчения наказаний, если: «Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов, сборов, страховых взносов которой вменяется этому лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации». [3].

Следует заметить, что налоговые санкции в российской налоговой практике вызывают уверенность в том, что субъекты налогообложения становятся всё более дисциплинированными, наказания несут всё больше необратимый характер, а с началом применения новых технологий автоматизации налогового администрирования и синхронизации бухгалтерий организаций это становится почти невозможным. Искоренение налоговых правонарушений сидит, конечно, в первую очередь в мозгах субъекта налогообложения, который нечестным образом и по хитросплетённым схемам может присвоить деньги компании и/или захочет снизить незаконно налогооблагаемую базу.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В заключение можем отметить о некоторых положительных тенденциях и о сохраняющихся ещё сдерживающих элементах на пути к развитию налоговой культуры.

Налоговая культура в первую очередь повышается за счёт чёткого выстраивания налоговой дисциплины, повышения налоговой грамотности налогоплательщиков, совершенствования элементов налогов и в целом налоговой системы страны, построения эффективной модели налогового администрирования. В конечном итоге всё отражается на эффективности налогового потенциала муниципальных образований и субъектов Федерации.

Налоговая культура не является одномоментным или фрагментарным явлением. Она прорастает из глубин истории народа, истории его государства, из опыта и распространения передовых достижений.

Развитию налоговой культуры мешает целый ряд противодействующих факторов в любой экономической системе, в том числе и в современной рыночной экономике России. Дав сравнительную оценку места налоговой культуры в системе общей культуры нации, мы заметили ряд наиболее значимых факторов, влияющих на формирование и устойчивость национальной культуры и национального менталитета, среди которых наиболее значимые:

- 1) уровень образования и науки в обществе;
- 2) включенность каждого общества в определенную общественно-экономическую формацию;
- 2) исторический и цивилизационный возраст общества;
- 3) наличие одного или нескольких центров развития;
- 4) степень однородности, фрагментарности общества и общественного и массового сознания.

Отметили особенности, которые способствовали к формированию низкой налоговой культуры в России на протяжении тяжелейших условий оккупации и давления внешних врагов. Поэтому сложилось низкое сознание и низкая культура на Руси. В

последующем, сложная и суровая налоговая система разных периодов в истории способствовала к уклонению от налогов, низкой их собираемости, а также и бедности бюджетов на всех уровнях. В работе уточнены все известные аспекты налоговой культуры через призму общей национальной культуры.

Современное состояние и уровень налоговой культуры определяется правилами игры по уровню сознательности, дисциплинированности, этики и государственной гражданской позиции; определяется правилами игры, что для налоговых органов, что и для налогоплательщиков в соответствии с Налоговым кодексом и другими нормативными актами по налогам и сборам.

Другое дело, что часть налогоплательщиков в России не чувствуют моральное обязательство выполнить свою часть институционального договора между государством и его гражданами до тех пор, пока государство не выполняет свою роль в надлежащем порядке. Здесь есть и аргументированная сторона вопроса. Большая часть граждан считает, что государство слишком много собирает в бюджет налогов с населения, но мало что доходит до её граждан, не говоря уж о том, как многие миллионы граждан просто не доживают до пенсии, а накопленное за многие годы присваивается государством. Больше денег тратит государство на всевозможные пиар сооружения, олимпиады и чемпионаты.

Для повышения налогового потенциала в регионах и по России в целом считаем, что надо говорить о налоговой дисциплине потенциальных налогоплательщиков, об их частной и/или общей налоговой культуре или культуре администрирования в системе налогообложения.

В части только налоговой культуры необходимо проводить работу в следующих направлениях:

- доступность нормативно-правовых актов, регулирующих налоговое законодательство России;
- эффективное взаимодействие государства с гражданами;

- обеспеченность граждан необходимой информацией, расширение института налогового консультирования, использование СМИ, пропаганда налоговой культуры;
- повышение качества исполнения налоговых процедур;
- повышение престижа работы в налоговых органах.

Новая модель налоговой культуры предполагает создание высокого уровня имиджа налоговых органов, совершенствование налоговой системы, налоговой дисциплины, постоянная поддержка налогоплательщиков, поощрение их инициативы в добросовестных действиях, оптимальное сочетание налоговых льгот и количества налогов, ведущее к росту налогового потенциала, как субъектов, так и Федерации в целом. И в этом контексте в новой модели наиболее благоприятно скажутся различные схемы стимулов для налогоплательщиков. Они, в конечном итоге, также приведут к увеличению поступлений в бюджет, росту налоговой культуры и налогового потенциала.

Налоговая культура сама по себе без развития общей культуры, дисциплины не может развиваться. Одним из катализирующих и в то же время пресекающих недисциплинированных и преступных действий налогоплательщика будет усилена благодаря выверенной и адекватной системой мер пресечения под названием «налоговые санкции».

Понятие «налоговые санкции» следует понимать, как меру воздействия и/или наказание за нарушение налогового законодательства. Мы уточнили определение налоговой санкции тем, что это принудительные меры воздействия в сфере налогообложения; что это система законодательно установленных санкций против нарушителей.

По НК РФ, ст. 114 «Налоговая санкция» определяется как мера налоговой ответственности за совершенное правонарушение.

Из опыта зарубежной практики по работам, которые представлены в открытом доступе, в том числе на иностранном языке, мы узнали, что там у них в основном акцент делается на то, что санкции не являются только фактором, сдерживающим

правонарушения, но и как фактором с гражданской позиции. Данная гражданская позиция рассматривается в разрезе налоговой культуры, моральных аспектов воспитания законопослушных граждан, а также рассматривается как фактор возможностей определения некоторой ясности в будущем на правовом поле. Люди с высокой налоговой культурой на западе поощряются, к ним особое внимание и отношение налоговых органов, к чему и в России постепенно приходят и/или стремятся.

В работе описана практика и принципиальные аспекты налоговых санкций в Германии, Франции, Великобритании, Японии, Китае и США, где в каждой из названных государств имеются свои особенности, отличительные черты от других, и, конечно, общее, что их объединяет в деле налоговой гармонизации. Такая тенденция унификации особенно заметна в ЕС, Североамериканских странах и у нас в рамках государств содружества.

Западная налоговая культура и администрирование налогов имеют даже неписанные законы, где государство идёт навстречу налогоплательщикам, не прибегая сразу к наказаниям, если это и тем более не умышленное нарушение налогового законодательства. Так по опыту зарубежной практики стран ЕС и других государств неевропейского состава Россия начинает также применять практику предупреждения. Но Россия в основном придерживается принципа наказывать, мерами, предусмотренными буквой закона, применяя статьи НК РФ. В целом же тенденции в России положительные, где идёт последовательная программная воспитательная работа, как с налогоплательщиками, так и с молодёжью в колледжах и школах – будущими субъектами налогообложения.

Российская практика окончательного определения размеров штрафов и других мер воздействия может быть сведена на минимальные размеры штрафа и срока на отбывание наказания. Поэтому отечественная система налоговых санкций более мягкая и гуманная, что не способствует более быстрому привыканию к налоговой дисциплине, а соответственно и культуре. Хотя, мы уже сделали большой шаг в этом направлении.

И в целом, заключая, следует заметить о том, что налоговая культура и налоговые санкции, это как две стороны одной медали. В налоговой практике РФ заметно растёт и налоговая культура, и налоговая ответственность за содеянное нарушение статей Налогового кодекса РФ.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. - <http://www.garant.ru>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. - <http://www.garant.ru>.
3. Уголовный кодекс Российской Федерации. - <http://www.garant.ru>.
4. Федеральный закон от 02.12.2013 г. №334-ФЗ «О внесении изменений в ч.2 НК РФ». - <http://www.garant.ru>.
5. Федеральный закон от 02.04.2014 г. №52-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ». - <http://www.garant.ru>.
6. Налог на имущество физических лиц. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" Глава 32. от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 29.05.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2019).
7. Постановление Верховного суда Республики Дагестан от 05.07.2017 N 44У-53/2017 Приговор: Ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации).
8. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 "О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации.
9. Алмазов С. Отдайте кесарево кесарю// Экономика и жизнь. -1996.- №47,- С.8-17.
10. Аракелова М.В. Разрешение налоговых споров в досудебном порядке: зарубежный опыт // Аудитор. 2012. N 6. С. 47 – 51
11. Аникиец С.Г. Налоговая культура российских граждан // Организованная преступность и коррупция. Социально-правовой альманах. - 2001. - № 1.
12. Берестовой С.В. Налоговые проверки в соединенных Штатах Америки // Российский налоговый курьер. - 2012. - №. 13. - С. 31 - 34.
13. Бетина Т.А. Об использовании и эффективности автоматизированного камерального контроля // Налоговый вестник. - 2014. - №7. - С.78 - 86.
14. Быстров А.Ю. Методика расследования преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов коммерческими организациями, использующими труд иностранных граждан. Дис. к.ю.н.: 12.00.09. Хабаровск, - 2006. С.4
15. Богословец Т.Н. Причины препятствующие формированию налоговой культуры России// Вестник Омского университета. Сер. Экономика. – 2011. № 3. С 184-188.

16. Бороздина Г.В. Психология делового общения: Учебное пособие. 2-е изд [психология делового общения: Учебник. 2-е изд.]. г. Москва. ИНФРА-М, 2009.
17. Бродель Ф. Средиземное море и средиземноморский мир в эпоху Филиппа II: В 3 ч. / Ф. Бродель; [пер. с франц. М. А. Юсима. – Т.1,2. – М.: Языки славянской культуры, 2003.
18. Брыжинский А.А. Альтернативное разрешение правовых споров и конфликтов в России: Дис. ... канд. юрид. наук. Саранск, 2005. С. 104, 105.
19. Васильев И.В. Отчет о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ резервов доходов федерального бюджета» // Бюллетень Счетной палаты Российской Федерации, 2013. № 5 (185). – С. 165-166.
20. Вознесенский Э.А. Соотношение финансов и права / Э.А. Вознесенский // Правоведение. – 1971. – № 3. – С. 128–131.
21. Галиева А. А. Роль профилактики в системе мер по предупреждению налоговых правонарушений [Текст] // Право: современные тенденции: материалы IV Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, февраль 2017 г.). — Краснодар: Новация, 2017. — С. 73-75.
22. Гончаренко Л. И. О новой дисциплине: современные тенденции в формировании налоговой культуры / Л. И. Гончаренко, Н. И.Осетрова // Налоги и налогообложение. 2007.- № 11.
23. Гончаренко Л. И., Осетрова Н. И. О новой дисциплине: современные тенденции в формировании налоговой культуры //Налоги и налогообложение. - 2008.- № 11.- С. 55-78.
24. Давыденко Д.Л. Как избежать судебного разбирательства. Посредничество в бизнес-конфликтах. - М., 2006.
25. Жукова А.Н., Саламов М.А. Молодежный научный форум: Общественные и экономические науки. Электронный сборник статей по материалам V студенческой международной заочной научно-практической конференции. — Москва: Изд. «МЦНО». — 2013. — № 5 (5).
26. Журавлева О.О. Исмаилова Л.Ю., Подшибякин А.С. Принцип справедливости и критерии дифференциации ответственности за налоговые правонарушения // Финансовое право. 2013. N 1.
27. Журавлёва О.О. Налоговые санкции: понятие, система и перспективы развития//Журнал российского права № 10. – 2014. – С.212 – 224.

28. Залибекова Д.З. Правовое регулирование налоговых льгот и вычетов // Теория и практика общественного развития. - 2013. - № 4. - С.297–299.
29. Зверева Е. Россиянам не хватает налоговой культуры// Общественно-политическая областная газета, Выпуск № 28 (303).
30. Иванова С.А. Налоги и налогообложение. - М.: Юнити, 2008. - С.101-122.
31. Калашникова С.И. Медиация в сфере гражданской юрисдикции. М., 2011.
32. Касимов Д.О. Институциональная основа для формирования и развития налоговой культуры. Диссертация [Институциональные основы формирования и развития налоговой культуры. Диссертация]. - Саратов, 2012.
33. Касимов Д.О. Электронные информационные технологии как инновационный элемент налоговой культуры// Финансы и кредит | (40) УЭкС, 4/2012.
34. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег / Антология экономической мысли / Дж. Кейнс. – М.: Эксмо, 2007. – С.429.
35. Кодекс этики и служебного поведения государственных гражданских служащих Федеральной налоговой службы, утвержденным приказом Министерства финансов от 11.04. 2011 № ММВ-7-4 / 260 @ [Кодекс этики].
36. Коннов А.Ю. Понятие, классификация и основные виды альтернативных способов разрешения споров // Журн. рос. права. 2004. N 12.
37. Кочетов С. Интервью С.Г.Букаева//«Ведомости», февраль 2001.
38. Леонова Е. Д. Налоговая культура как важный элемент совершенствования налоговой системы России / Е. Д. Леонова, Г. Я. Чухнина // Налоги и налогообложение. 2008. - № 9.
39. Лавровский Б.Л., Мурзов И.А., Мишина А.С. Налоговая задолженность: уроки кризиса (на примере регионов Сибирского федерального округа) // Пространственная экономика, 2012. № 1. – С. 136.
40. Майдырова А.Б. Экономическая культура: эволюция, критерии, уровень и методы оценки// Вестник КРСУ. 2008. Том 8. № 1. С. 68-74.
41. Маркс К., Энгельс Ф. Соч. – Т. 4. – С. 308.

42. Миллер Н.В. Проблема формирования налоговой культуры в России // Вестник Омского университета. Сер.: Экономика. 2007. № 7. С. 143–146.
43. Миронов Б.Н. Социальная история России: в 2 т. – М., 2004.
44. Налоговое консультирование: теория и практика: учеб. пособие / Л.В. Севрюкова, Т.Ю. Ткачева, Л.В. Афанасьева и др.; Юго-Западный государственный ун-т. Курск, 2011.
45. Налоговую культуру - в массы. Материалы из 7 Управлений ФНС России по субъектам Российской Федерации// Налоговая политика и практика. 2012. № 4.
46. Налогообложение организаций: теория, механизм и региональная практика: монография / под ред. Л.В. Сверюковой, Т.Ю. Ткачевой; Юго-Западный государственный ун-т. Курск, 2012.
47. Носырева Е.И. Нотариат и альтернативные процедуры урегулирования споров // Нотариат, государственная власть и гражданское общество: современное состояние и перспективы: Материалы Всерос. науч.-практ. конф. М., 2007. - С.63.
48. Нухдурев Р.О., Сулейманова А.М. Оценка налогового потенциала региона Республики Дагестан// Управление экономическими системами. Электронный научный журнал. «Финансы и кредит» (118) УЭКС, 12/2018.
49. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. – Рига: Вып. II. 1923. – С. 102.
50. Осетрова Н. И. Налоги - часть финансов и явление культуры // Налоговая политика и практика, №12, 2009.
51. Пайпс Р. Собственность и свобода. – М., 2001.
52. Пасько О.Ф. Налоговый контроль в системе эффективного налогообложения. // Налоговый вестник.- 2011. - № 6.
53. Податная инспекция в России (1885–1910 годы). – СПб, 1910. Сулейманов М.М. Налоговые доходы бюджетов территорий и перспективы их роста // Налоги и финансовое право. 2012. № 4. С.343–347.
54. Решетникова И.В. Право встречного движения. Посредничество и российский арбитражный процесс // Медиация и право. Посредничество и примирение. 2007. N 2. С.53.
55. Сулейманов М.М. Налоговые доходы бюджетов территорий и перспективы их роста // Налоги и финансовое право. 2012. - № 4.- С.343–347.

56. Тагиров К. Т. Факторы реализации потенциала экономического развития региона (на примере республики Дагестан)//Государственное и муниципальное управление. Ученые записки СКАГС. 2016. № 4.
57. Ткачева Т.Ю. Актуальные направления формирования бюджетно-налоговых отношений на региональном уровне // Известия Юго-Западного государственного университета. 2012. – № 6 (45). – С. 209-217.
58. Трусова Н.С. Региональные особенности налоговой политики [Электронный ресурс] / Н.С. Трусова // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014. – №1.
59. Федеральная налоговая служба республики Дагестан // Сравнительный анализ поступлений налогов и сборов в консолидированный бюджет РД за январь-декабрь 2017, 2016 г.г. (по налогам, администрируемым ФНС России).
60. Халикова Э.А., Гиниятуллина Д.Р. Формирование налоговой культуры в России // Современные технологии управления, 2014. - №11(47). - ISSN 2226-9339.
61. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность/ Р.А.Шепенко. – М.: Волтер Клувер, 2005.
62. Щедрость без границ: Россия заплатит за иностранные компании Дерипаски// Газета «Новые известия» от 21апреля 2018 г. URL: <https://newizv.ru/news/economy/21-04-2018/schedrost-bez-granits-rossiya-zaplatit-za-inostrannye-kompanii-deripaski> (Дата обращения - 27.04.2019 г.)
63. Юдинцев А.А. Использование экономической информации при выявлении и расследовании преступлений в сфере налоговых правоотношений. Дис. к.ю.н.: 12.00.09. Нижний Новгород,- 2005.- С.4.
64. Deutscher Bundestag (Hrsg.): Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Richard Pitterle, Klaus Ernst, Susanna Karawanskij, weiterer Abgeordneter und der Fraktion DIE LINKE. – Drucksache 18/3036 – Statistische Erfassungen und geplante Verschärfungen zur strafbefreienden Selbstanzeige. 18, Nr. 3242, Berlin 19. November 2014, ISSN 0722-8333, S. 8.
65. <http://www.minfin.ru> [Электронный ресурс]: сайт Министерства финансов РФ.
66. <http://www.nalog.ru> [Электронный ресурс]: сайт Федеральной налоговой службы России.

67. <http://www.r05.nalog.ru> [Электронный ресурс]: сайт «Управление ФНС России по Республике Дагестан».
68. <http://www.rnk.ru/journal> [Электронный ресурс]: Итоговые цифры // Российский налоговый курьер.
69. <http://www.ach.gov.ru/upload/iblock/237/237d520785e0d190db4e063622fe8954.pdf> - Счетная палата.
70. <http://www.podatinet.net/> - ФНС: поступления НДС за январь-февраль 2015 года выросли на 11%.
71. <http://ria.ru/economy/20150413/1058194121.html> - Минфин РФ подготовил проект по налоговой политике на 2016-2018 годы.
72. http://www.gks.ru/bgd/regl/b18_20/Main.htm [Электронный ресурс]: Федеральная служба государственной статистики (Росстат). (Дата обращения - 20.05.2019 г.)
73. <http://dagstat.gks.ru/> [Электронный ресурс]: Территориальный орган Федеральной службы государственной статистики по Республике Дагестан. (Дата обращения - 23.07.2019 г.)
74. Абакарова Р.Ш. Налоговая культура России. URL: http://teoriapractica.ru/rus/files/arhiv_zhurnala/2014/6/ekonomika/abakarova.pdf. (Дата обращения – 2.04.2019 г.)
75. Абуталипова З.И., Мейланова И.А. Основные пути повышения налогового потенциала в Республике Дагестан// Наука среди нас 11 (15) 2018, С.3. URL: nauka-sn.ru (Дата обращения – 20.04.2019 г.)
76. Анализ налоговых нарушений в России. Источник - URL: <https://scienceforum.ru/2018/article/2018001490> (Дата обращения - 27.04.2019 г.)
77. Аналитический материал об итогах работы ФНС за 2017 г.// Аналитическая серия ИКСИ URL: <https://icss.ru/ekonomicheskaya-politika/byudzhety-i-nalogi/nalogovaya-zadolzhennost> (Дата обращения 23.05.2019 г.)
78. Возбуждение уголовных дел за налоговые преступления: законодательство и практика 2009–2016 годов. 16, Июня 2017 [Электронный источник] URL: <http://nalogoved.ru/art/5682.html> (Дата обращения - 14.04.2019 г.)
79. Доклад уполномоченного по правам предпринимателей Ю.Б.Титова Президенту России в 2017 г. [Электронный источник] URL: http://doklad.ombudsmanbiz.ru/doklad_2017.html (Дата обращения 20.05.2019 г.)

80. Ефремова Т.А. Налоговое администрирование в России: предпосылки становления и особенности функционирования // ВВ: Финансовое право и управление. — 2013. - № 2. - С.1-23. DOI: 10.7256/2306-4234.2013.2. 622. URL: [http:// e-notabene.ru/flc/article_622.html](http://e-notabene.ru/flc/article_622.html)
81. Ирак и прочие интервенции //[Электронный источник] URL: <http://www.usinfo.ru/intervencyiindex.htm> (Дата обращения 2.04.2019 г.)
82. Как в России от налогов уклоняются - реальные случаи из судебной практики. Источник - URL: <http://ppt.ru/news/134917>(Дата обращения - 27.04.2019 г.)
83. Информационный сайт РИА Дагестан. <http://www.riadagestan.ru/news/2008/08/14/70454/> (Дата обращения – 2.04.2019 г.)
84. КонсультантПлюс. УК РФ Статья 198. Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (в ред. Федерального закона от 29.07.2017 N 250-ФЗ); Статья 199 УК РФ. Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов. URL: <http://www.consultant.ru/> (Дата обращения - 27.04.2019 г.)
85. Кривошапка Юлия. Мишустин оценил эффект от цифровизации налогового администрирования// Российская газета. Рубрика: Экономика 27.03.2019 [Электронный источник] URL: <https://rg.ru/2019/03/27/mishustin-ocenil-effekt-ot-cifrovizacii-nalogovogo-administrirovaniia.html> (Дата обращения – 20.04.2019 г.)
86. Кучеров И.И. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. URL: <http://www.nalvest.com/> (Дата обращения – 22.08.2019)
87. Мега – Энциклопедия Кирилла и Мефодия. [Электронный источник] URL:<https://megabook.ru/search?SearchText=санкция&EntityKind=Article>
88. Медиация как альтернативный способ разрешения налоговых споров // Федеральная налоговая служба. 2014. 7 нояб. URL: https://www.nalog.ru/rn74/news/activities_fts/5006181. (Дата обращения – 2.04.2019 г.)

89. Минфин: В 2018 году бюджет Северной Осетии будет профицитный. 20.11.2017 г. URL: <http://gradus.pro/minfin-v-2018-godu-byudzheta-v-severnoj-osetii-budet-profitsit/> (Дата обращения – 22.05.2019 г.)
90. Медиация как альтернативный способ разрешения налоговых споров // Федеральная налоговая служба. 2014. 7 нояб. URL: https://www.nalog.ru/rn74/news/activities_fts/5006181. (Дата обращения – 2.04.2019 г.)
91. Налоговый кодекс Германии. URL: <http://www.hrr-strafrecht.de/hrr/1/08/1-416-08.php> . (Дата обращения - 10.05.2019 г.)
92. Налоговые преступления в США. URL: <http://isfic.info/tacime/pexes06.htm>. (Дата обращения - 11.04.2019 г.)
93. О главных юридических проблемах российского бизнеса рассказывают адвокаты Московской коллегии адвокатов «Князев и партнеры». [Электронный источник] URL: <https://www.e-executive.ru/finance/business/1989535-kogda-kompanii-nuzhen-advokat>. (Дата обращения – 8.04.2019 г.)
94. Пылева А.Г. Проблемы формирования налоговой культуры в России // Научное сообщество студентов: междисциплинарные исследования: Сб. ст. по мат. XIII междунар. студ. науч.-практ. конф. № 2(13). URL: [https://sibac.info/archive/meghdis/2\(13\).pdf](https://sibac.info/archive/meghdis/2(13).pdf) (дата обращения: 27.04.2019)
95. Прогноз социально-экономического развития Российской Федерации на 2015 год и на плановый период 2016 и 2017 годов [Электронный ресурс]. - 2014. – Режим доступа: <http://economy.gov.ru/mines/activity/sections/macro/prognoz/201409261> (дата обращения: 20.04.2019).
96. Продажа Аляски - причины продажи и история передачи. Электронный источник: URL: <https://1001student.ru/istoriya/prodazha-alyaski.html> 1001student.ru (Дата обращения – 22.05.2019 г.)
97. РИА Новости. URL: <http://ria.ru/economy/20150413/1058194121.html#ixzz3c8bzAELX>. (Дата обращения - 15.04.2019 г.)
98. Соловьева Н. Е. Сравнительный анализ системы налогового администрирования Японии и России// Материалы XXX Международной научно-практической конференции «Экономика и современный менеджмент: теория и практика» Россия, г. Новосибирск,

- 09 октября 2013 г.). URL: <http://sibac.info/10585>. . (Дата обращения – 12.04.2019 г.)
99. Список основных американских интервенций, тайных операций и различных военных преступлений// [Электронный источник] URL: <http://www.usinfo.ru/intervencyiindex2.htm> (Дата обращения – 3.03.2019)
100. Судебная практика по уклонению от уплаты налогов с организации. Сайт открытого доступа «Клерк» от 20.02.2017 г. [Электронный источник] URL: <https://www.klerk.ru/law/articles/454076/> (Дата обращения – 22.05.2019 г.)
101. Территория опережающего развития: создание, льготы, закон. Территория опережающего социально-экономического развития в Российской Федерации. [Электронный источник] URL: <http://решение-верное.рф/tor-history> (Дата обращение - 1.06.2019 г.)
102. УФНС России по РД провело занятия по повышению налоговой культуры в махачкалинских школах. URL: <http://www.riadagestan.ru/news/society/ufns/> Дата обращения 20.05.2015.
103. Центр налоговой культуры и этики. Режим доступа URL: http://kbib.net/about/subdivisions/science_centers/centr (Время обращения - 20 05.2015)
104. Чурухин Д.Ю. Институт ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов. URL: <http://www.jourclub.ru/32/1532/> . (Дата обращения – 14.04.2019)
105. Щедрость без границ: Россия заплатит за иностранные компании Дерипаски// Газета «Новые известия» от 21 апреля 2018 г. URL: <https://newizv.ru/news/economy/21-04-2018/schedrost-bez-granits-rossiya-zaplatit-za-inostrannye-kompanii-deripaski> (Дата обращения - 27.04.2019)
106. Электронный журнал: <http://www.klerk.ru/inspection/?139238>
107. Buchanan N.H. Has Behavioral Law and Economics Jumped the Shark? Understanding When a Promising Research Agenda Has Run Its Course - And Why It Matters in the Real World. P. 8 -11.// URL: <http://verdict.justia.com/2013/08/05/has-behavioral-law-and-economics-jumped-the-shark#sthash.8nGUkSGe.dpuf>. (Дата обращения - 2.03.2019)
108. Monatsbericht des BMF: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Monatsberichte/2017/11/> Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-5-

Verfolgung-Steuerstraftaten-Steuerverordnungswidrigkeiten-
2016.html (Дата обращения - 12.05.2019)

109.Nalogi v dorevoljutsionnoi Rossii / Biblioteka saita Lib.4i5.ru.2014:
[sait]. URL: [www. Lib.4i5.ru](http://www.Lib.4i5.ru) . (Дата обращения – 18.05.2019 г.)

110.Steuerstrafverfahren: Alles zum Vorgehen, Strafen & Kosten. URL:
<https://www.advocado.de/ratgeber/steuerrecht/steuererklaerung/steuerstrafverfahren.html> (Дата обращения - 12.05.2019)

МОНОГРАФИЯ

Идрисов Шамиль Агаевич,
к.э.н., доцент кафедры политической экономии ДГУ,
филиала ДГУ в г. Избербаше
Сомоев Рамазан Гусейнович,
д.э.н., профессор кафедры «Финансы и кредит» ДГУ

РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОЙ КУЛЬТУРЫ И ИНСТИТУТА НАЛОГОВЫХ САНКЦИЙ В РОССИИ

Редактирование и коррективовка авторов

Подписано в печать 25.11.2019 г.

Формат 60x84 1/16. Бумага офсет 1. Печать ризографная. Гарнитура Таймс.
Усл.п.л. 9,4. Заказ № 070-19. Тир. 200 экз. Отпеч. в тип. ИП Тагиева Р.Х.
г.Махачкала, ул. Батырая, 149. Тел.: 8 928 048 10 45

“ФОРМАТ”