

**Гулькова Елена Леонидовна**  
канд. экон. наук, ФГБОУ ВО  
«Государственный университет  
управления», г. Москва, Российская  
Федерация

**ORCID:** 0000-0003-4218-2845

**e-mail:** lega05@mail.ru

**Пшеничнова Екатерина**

**Андреевна**

магистр, ФГБОУ ВО «Государственный  
университет управления»,  
г. Москва, Российская Федерация

**e-mail:** katerina-pshenichnova@mail.ru

**Gulkova Elena**

Candidate of Economic Sciences,  
State University of Management,  
Moscow, Russia

**ORCID:** 0000-0003-4218-2845

**e-mail:** lega05@mail.ru

**Pshenichnova Ekaterina**

Master of degree, State University  
of Management, Moscow, Russia

**e-mail:** katerina-pshenichnova@mail.ru

## ТРАНСФОРМАЦИЯ РЕГУЛИРОВАНИЯ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Аннотация.** Затронуты вопросы изменения налогового законодательства Российской Федерации, системы регулирования налогового контроля в области применения ответственности за налоговые правонарушения. Рассмотрены проблемы налогового администрирования в сфере налогообложения, а также определены перспективы и направления дальнейшего развития и расширения применяемых методов управления налоговыми отношениями в Российской Федерации. Предложены пути совершенствования налогового регулирования и повышения эффективности налогообложения и налогового контроля в условиях трансформации регулирования ответственности за налоговые правонарушения.

**Ключевые слова:** налогообложение, налоговые проверки, налоговые правонарушения, налоговое администрирование, налоговая ответственность.

**Цитирование:** Гулькова Е.Л., Пшеничнова Е.А. Трансформация регулирования ответственности за налоговые правонарушения в Российской Федерации // Вестник университета. 2019. № 8. С. 20-24.

## TRANSFORMATION OF THE REGULATION OF LIABILITY FOR TAX OFFENSES IN THE RUSSIAN FEDERATION

**Abstract.** The issues of changes in the tax legislation of the Russian Federation, the system of regulation of tax control in the application of liability for tax offenses have been raised. The problems of tax administration in the sphere of taxation have been considered, as well as the prospects and directions of further development and expansion of the applied methods of management of tax relations in the Russian Federation have been determined. The ways of improving tax regulation and improving the efficiency of taxation and tax control in the transformation of the regulation of liability for tax offenses have been offered.

**Keywords:** taxation, tax audits, tax offenses, tax administration, tax liability.

**For citation:** Gulkova E.L., Pshenichnova E.A. Transformation of the regulation of liability for tax offenses in the Russian Federation (2019) Vestnik universiteta, I. 8, pp. 20–24. doi: 10.26425/1816-4277-2019-8-20-24

В настоящее время исследование правонарушений в сфере налогового законодательства выявило ряд проблем, которые необходимо решить с целью модернизации применения ответственности к их отдельным видам с помощью установленных законодательных норм, так как совершенствование налогового администрирования является неотъемлемой частью оценки эффективности полноты бюджета Российской Федерации (далее – РФ). В современном законодательстве, регулирующем налоговые отношения, установлена налоговая, административная и уголовная ответственность с целью выявления специфических оснований для привлечения к таковой.

Анализируя положения Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), необходимо обратить внимание на понятие налогового правонарушения (ст. 3 РФ), за которое налоговым законодательством предусмотрена ответственность (ст. 106 НК РФ) в виде налоговых санкций. Санкции формируются и используются в форме денежных взысканий (ч. 1 ст. 114 НК РФ), применяемым как для физических, так и для юридических лиц [2]. Виды налоговых нарушений условно разделяются на сферы направленности, связанные с ошибочным ведением налогового учета, неисполнением налоговых обязательств и препятствованием работе фискальных органов, нарушением установленного порядка расчета, сокрытия или занижения прибыли, задержкой перечисления налогов в бюджеты и другие [4].

© Гулькова Е.Л., Пшеничнова Е.А., 2019. Статья доступна по лицензии Creative Commons «Attribution» («Атрибуция») 4.0. всемирная (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

The Author(s), 2019. This is an open access article under the CC BY 4.0 license (<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).



Однако неуплата налога может повлечь не только налоговую ответственность для организации (ст. 122 НК РФ), но и административную для ее должностных лиц (ст. 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях, далее – КоАП РФ) [1]. Санкции, закрепленные в главе 15 КоАП РФ и главе 16 НК РФ, взаимосвязаны с точки зрения определения объектов состава правонарушений с последующим наложением наказания в виде штрафов и пеней. В частности, наблюдается тесная взаимосвязь объектов правонарушений, закрепленных в ст. 125 НК РФ и ст. 17.7 КоАП РФ. Некоторые статьи НК РФ свойственны только налоговым правоотношениям, в частности ст. 122, 123 НК РФ, а некоторые правонарушения уже подпадают под классификацию преступлений и, соответственно, регулируются Уголовным кодексом Российской Федерации (далее – УК РФ) [3]. Необходимо отметить и разные сроки давности привлечения к ответственности, например, период давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения в НК РФ составляет 3 года (в соответствии с ст. 113), а в соответствии с КоАП РФ (ч. 1 ст. 4.5) – один год. Данные расхождения сводят к минимуму конструктивность правоприменения по процессам о налоговых нарушениях.

Что касается существующей уголовной ответственности за неуплату налогов, то она наступает только лишь в случае совершения нарушений в крупных размерах, которые являются преступлениями (ст. 198 УК РФ) [6]. Также, пункт 2 статьи 108 НК РФ устанавливает для налоговых отношений принцип однократности наказания за одно и то же правонарушение, который в расширенной трактовке содержится в ст. 50 Конституции РФ. Однако следует различать ситуации, когда речь идет об одном и том же налоговом правонарушении либо зафиксировано повторное налоговое правонарушение или их совокупность. Выявление факта и признаков налогового правонарушения, совершенного налогоплательщиком, осуществляется в ходе проводимых мероприятий, которые выступают формой налогового контроля.

Рассматривая практику налоговых органов в части обнаружения налоговых правонарушений (по данным Федеральной налоговой службы), можно отметить следующее. Количество проверок за 2016-2018 гг. снижается в связи с введением риск-ориентированного подхода при их планировании и проведении. В частности, в 2018 г. количество проведенных проверок в отношении юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выявивших отрицательные моменты, уменьшилось. В основном зафиксированные злоупотребления представляют собой нарушение требований законодательства – 99,8 % от общего количества выявленных. В данном случае необходимо отметить рост результативности контрольно-аналитической работы налоговых органов – увеличилась доля проверок, по результатам которых были возбуждены дела об административных правонарушениях с последующими последствиями в виде административных штрафов и предупреждений. Однако некоторое количество проверок (47 % от их общего числа) признаны недействительными на основании решения судов ввиду различного толкования судебными и налоговыми органами норм законодательства, касающегося налоговых правонарушений. При этом уголовная ответственность наступает в каждом четвертом случае, а именно возбуждение уголовных дел в отношении налоговых отношений составила 2,7 %, отказов в возбуждении 62,5 %. Некоторыми причинами отказа в возбуждении следственными органами уголовных дел по налоговым правонарушениям являются: несоответствие сроков давности привлечения к уголовной ответственности и периодов проведения налоговых проверок; отсутствие первичных документов, на основании которых возможно проведение экспертизы для определения сумм сокрытых налогов и другие. В данном случае необходимо более четко и конкретно представить взаимодействие налоговых и следственных органов на законодательном уровне.

При рассмотрении данных о налоговой задолженности в бюджетную систему РФ, можно отметить, что совокупный объем задолженности достаточно существенно возрос. В основном доначисления касаются налога на добавленную стоимость (46,0 %), на втором месте – налог на прибыль организаций (29,8 %), далее следует налог на доходы физических лиц (8,6 %) и прочие налоги. Необходимо подчеркнуть, что для РФ свойственно присутствие задолженностей по абсолютно всем типам налогов [9].

Проведенная аналитическая работа показывает, что результативность проверок и организаций, и индивидуальных предпринимателей практически стопроцентная. Как показывает практика, правонарушения, которые наиболее часто встречаются в рамках налогового контроля, связаны в большей степени с желанием налогоплательщиков получить необоснованную налоговую выгоду с помощью применения противоправных схем минимизации налоговой базы и ухода от налоговой ответственности. Стоит отметить, что если большая часть поступлений в бюджет приходится на долю юридических лиц, то и доля правонарушений (по сумме доначисленных платежей по результатам выездных проверок) у этих субъектов налоговых

правоотношений, соответственно, выше [9]. Можно выделить умышленное искажение данных бухгалтерской и налоговой отчетности, дробление бизнеса с целью незаконного применения специальных (льготных) режимов налогообложения, наличие фиктивного документооборота при отсутствии реальных сделок с целью получения незаконного возмещения НДС, искусственное завышение расходов и другие. Наряду с указанными схемами по результатам налоговых проверок имеет место регистрация фирм-однодневок и инициация процедур преднамеренного (фиктивного) банкротства предприятий.

Налоговые органы в настоящее время не используют всеобъемлющей охват налогоплательщиков выездными налоговыми проверками, а анализируют так называемые зоны риска совершения налоговых правонарушений [8]. При последовательном снижении количества выездных проверок за 2016-2018 гг. их эффективность увеличилась. Благодаря улучшению качества доказательной базы по выявляемым налоговым правонарушениям количество судебных дел с участием налоговых органов снизилось почти в шесть раз. При этом растет доля судебных споров, в которых суды признают обоснованной позицию налоговых органов. Также налогоплательщикам предоставлена возможность оценить свои риски самостоятельно, воспользовавшись критериями, размещенными на официальном интернет-сайте Федеральной налоговой службы [5].

Тем не менее, причинами и условиями налоговых правонарушений может являться несовершенство совокупности видов законодательства. Выявление особенностей административного и налогового права для повышения применимости штрафных санкций послужит базой для разработки соответствующих мер в виде ужесточения процедуры государственной регистрации юридических лиц и упрощения процедуры ликвидации нефункционирующих компаний по инициативе налоговых органов, например, повышение величины минимального размера уставного капитала для вновь создаваемых организаций и другие.

В целях минимизации возможностей налогоплательщиков по совершению налоговых правонарушений возможно введение некоторых изменений: развитие аналитических инструментов их выявления и стимулирование к добровольному исполнению налоговых обязательств; расширение системы досудебного урегулирования споров; распространение спектра сервисных услуг с использованием более совершенного электронного взаимодействия и удаленного доступа в целях развития информационной открытости [7; 10].

В рамках трансформации налогового законодательства отдельно остановимся на решении проблемы оптимизации процедур подачи и формирования налоговой отчетности. Изменения могут заключаться в следующем: публикация новых стандартов бухгалтерского учета как минимум за 6 месяцев до начала их действия; опубликование новых форм налоговой отчетности или изменений действующих форм как минимум за 3 месяца до даты введения их в действие и начала отчетного периода и др. Результатом внедрения перечисленных мер должно стать: сокращение количества ошибок и уменьшение числа случаев пересдачи налоговой отчетности; оптимизация процедур налогового администрирования; снижение количества судебных споров между налоговыми органами и налогоплательщиками и т. п.

Следует отметить, что создание системы администрирования, построенной на единой методологической основе, обеспечит устранение спорных моментов практического применения законодательных норм в сфере нарушения налогового законодательства. Поскольку в НК РФ нет четкого определения понятия «ответственность за налоговые правонарушения», предлагается в отдельной статье главы 16 НК РФ определить налоговую ответственность, а также закрепить в НК РФ малозначительность противоправного деяния. В целях увеличения контроля и прозрачности регистрации налогоплательщиков необходимо совершенствование п. 3 ст. 83 НК РФ с помощью изменения сроков постановки на учет, например в течение 15 дней после их государственной регистрации. За просрочку исполнения обязанности по уплате налога сроком до 30 календарных дней (включительно) – 1/300 действующей в настоящее время ставки рефинансирования Центрального Банка РФ изменить до 1/180 для увеличения сумм пени.

Необходимо сказать и о существенных недостатках системы налоговых льгот, которые выражаются, в частности, в неправомерном их применении вследствие использования различных схем, недостатков и пробелов налогового законодательства. С целью минимизации возможности их противоправного использования, необходима оптимизация (в том числе сокращение) налоговых льгот с помощью внедрения наиболее эффективных мер для развития той или иной отрасли или категории налогоплательщиков.

В целях решения проблемы невозможности привлечения к уголовной ответственности лиц, которыми были совершены налоговые преступления, предусмотренные ст. 198-199 УК РФ (связанные с истечением

сроков давности уголовного преступления в налоговых отношениях), в виде уклонения от уплаты налогов целесообразны следующие меры:

- внести изменения в Уголовный кодекс РФ, позволяющие применять расширенную конфискацию средств совершения преступления в сфере налогов и сборов;
- учитывая международную практику, утвердить такие виды налоговых правонарушений как: совершение преступления организованной группой, а также с сокрытием или искажением информации в отношении контролируемых иностранных компаний или контролируемых сделок.

В связи с этим необходимо устранение всех неясных и расплывчатых положений, различных несоответствий и противоречий между нормами, а также урегулирование ряда моментов, которые приводят к созданию новых и использованию известных и налоговым органам, и налогоплательщикам налоговых схем. Необходимо обеспечить расширение автоматического обмена налоговой информацией по международным группам компаний, предусматривающих совершенствование механизма обмена с компетентными органами зарубежных стран.

Таким образом, в настоящее время необходима реализация ряда мер, направленных на предотвращение налоговых правонарушений, что будет иметь позитивные последствия для доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации.

#### Библиографический список

1. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. 06.02.2019) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/document/cons/> (дата обращения: 01.07.2019).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. 27.12.2018) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.consultant.ru/document/cons/](http://www.consultant.ru/document/cons/) (дата обращения: 01.07.2019).
3. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. 27.12.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 08.01.2019) // СПС «КонсультантПлюс» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [www.consultant.ru/document/cons/](http://www.consultant.ru/document/cons/) (дата обращения: 01.07.2019).
4. Аникаева, Т. В. Правовая природа ответственности за совершение налоговых правонарушений // Сборник материалов XVI междунар. науч.-практ. конф. «Юриспруденция, история, социология, политология и философия». – № 3 (16). – М.: Изд. «МЦНО», 2018. – С. 123-127.
5. Ефремова, Т. А. Совершенствование работы налоговых органов с налогоплательщиками в контексте модели сервисно-ориентированного налогового администрирования // Налоги. – 2017. – № 3. – С. 36-40.
6. Иксанов, Р. А., Гараев, А. Г., Янгазина, А. Э. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2018. – № 4. – С. 267-270.
7. Мусаева, Х. М., Сиражудинова, С. И., Керимова, З. А. Добровольность уплаты налоговых платежей как показатель эффективности деятельности налоговых органов Российской Федерации // Налоги и налогообложение. – 2016. – № 11. – С. 847-856. DOI: 10.7256/1812-8688.2016.11.21131.
8. Черникова, С. В. Анализ выездных налоговых проверок: пути совершенствования и повышения результативности // Молодой ученый. – 2018. – № 16. – С. 177-179.
9. Единый портал бюджетной системы Российской Федерации «Электронный бюджет» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.budget.gov.ru/epbs/faces/page\\_home?\\_adf.ctrl-state=ao9dyvuj1\\_4&regionId=45](http://www.budget.gov.ru/epbs/faces/page_home?_adf.ctrl-state=ao9dyvuj1_4&regionId=45) (дата обращения: 10.04.2019).
10. Официальный сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/el\\_usl/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/el_usl/) (дата обращения: 01.07.2019).

#### References

1. Kodeks Rossiiskoi Federatsii ob administrativnykh pravonarusheniyakh ot 30.12.2001 № 195-FZ (red. 06.02.2019) [Code of the Russian Federation about administrative offences dated on 30.12.2001 N 195-FZ (as amended on 06.02.2019)]. Available at: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/) (accessed 01.07.2019).
2. Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 № 146-FZ (red. 27.12.2018) [Tax code of the Russian Federation (part one) dated on 31.07.1998 № 146-FZ (Ed. of 27.12.2018)] Available at: [www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/eff17f204244dcb616945328e968a197f1f24844/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/eff17f204244dcb616945328e968a197f1f24844/) (accessed 01.07.2019).

3. Ugolovnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii ot 13.06.1996 № 63-FZ (red. 27.12.2018) (s izm. i dop., vstup. v silu s 08.01.2019) [*Criminal code of the Russian Federation dated on 13.06.1996 No. 63-FZ (Ed. 27.12.2018; 08.01.2009)*]. Available at: [www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/) (accessed 01.07.2019).
4. Anikaeva T. V. Pravovaya priroda otvetstvennosti za sovershenie nalogovykh pravonarushenii [*The legal nature of responsibility for tax violations*]. Nauchnyi forum: Yurisprudentsiya, istoriya, sotsiologiya, politologiya i filosofiya: sb. st. po materialam XVI mezhdunar. nauch.-prakt. konf. [*Proceedings of XVI Intern. science.-pract. conf. «Jurisprudence, history, sociology, political science and philosophy»*], 2018, I. 3(16), pp. 123-127.
5. Efremova T. A. Sovershenstvovanie raboty nalogovykh organov s nalogoplatel'shchikami v kontekste modeli servisno-orientirovannogo nalogovogo administrirovaniya [*Improving the work of tax authorities with taxpayers in the context of the model of service-oriented tax administration*], Nalogi [*Taxes*], 2017, I. 3, pp. 36-40.
6. Iksanov R. A., Garaev A. G., Yangazina A. E. Nalogovye prestupleniya: ponyatie i mekhanizm privlecheniya k yuridicheskoi otvetstvennosti [*Tax crimes: concept and mechanism of legal openness, international journal of Humanities and natural doctrine*], Mezhdunarodnyi zhurnal gumanitarnykh i estestvennykh nauk, 2018, I. 4, pp. 267-270.
7. Musaeva H. M., Sirazhudinova S. I., Kerimova Z. A. Dobrovol'nost' uplaty nalogovykh platezhei kak pokazatel' effektivnosti deyatel'nosti nalogovykh organov Rossiiskoi Federatsii [*Voluntary payment of tax payments as an indicator of the effectiveness of the tax authorities of the Russian Federation*], Nalogi i nalogooblozhenie [*Taxes and taxation*], 2016, I. 11, pp. 847-856. DOI: 10.7256/1812-8688.2016.11.21131.
8. Chernikova S. V. Analiz vyezdnykh nalogovykh proverok: puti sovershenstvovaniya i povysheniya rezul'tativnosti [*Analysis of on-site tax audits: ways to improve and increase the effectiveness*], Molodoi uchenyi [*Young scientist*], 2018, I. 16, pp. 177-179.
9. Edinyi portal byudzhetnoi sistemy Rossiiskoi Federatsii «Elektronnyi byudzhets» [*Unified portal of the budget system of the Russian Federation «Electronic budget»*]. Available at: [http://www.budget.gov.ru/epbs/faces/page\\_home?\\_adf.ctrl-state=a-o9dyvuj1\\_4&regionId=45](http://www.budget.gov.ru/epbs/faces/page_home?_adf.ctrl-state=a-o9dyvuj1_4&regionId=45) (accessed 10.07.2019).
10. Ofitsial'nyi sait Federal'noi nalogovoi sluzhby Rossiiskoi Federatsii [*Official website of the Federal tax service of the Russian Federation*]. Available at: [https://www.nalog.ru/rn77/about\\_fts/el\\_usl/](https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/el_usl/) (accessed 01.07.2019).