

**Федеральное государственное казенное
образовательное учреждение высшего образования
«Орловский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации
имени В.В. Лукьянова»**



**ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ
С УЧЕТОМ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНТЕРЕСОВ
ХОЗЯЙСТВУЮЩИХ СУБЪЕКТОВ В ЦЕЛЯХ
ПРОФИЛАКТИКИ ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

Методические (практические) рекомендации

**Орел
ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова
2018**

© ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова, 2018

Об издании – 1, 2, 3

УДК 33
ББК 65

Оглавление

Авторы: Савилов Михаил Григорьевич,
Коробов Алексей Александрович

Оптимизация налоговых правоотношений с учетом экономических интересов хозяйствующих субъектов в целях профилактики правонарушений [Электронный ресурс] : методические (практические) рекомендации / Орловский юридический институт МВД России имени В.В. Лукьянова. – Электр. текстовые данные (1,27 МБ). – Орел : ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова, 2018. – 1 электр. опт. диск (CD-R): 12 см. – Систем. требования: процессор Intel с частотой не менее 1,3 ГГц; ОЗУ 512 Мб; операц. система семейства Windows; Adobe Reader v. 4.0 и выше; дисковод; мышь. – Загл. с титул. экрана.

Методические (практические) рекомендации предназначены для использования в учебном процессе в образовательных организациях системы МВД России при подготовке различных учебных и методических материалов по дисциплинам: «Налоговое право», «Финансовое право», «Предпринимательское право», «Экономика», а также в научно-исследовательской работе курсантов и слушателей.

Методические (практические) рекомендации могут быть использованы и в практической деятельности сотрудников подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции органов внутренних дел с целью более глубокого рассмотрения и эффективного решения вопросов, связанных с предупреждением и профилактикой правонарушений в области налогов и сборов.

Работа представлена в авторской редакции.

Минимальные системные требования: процессор Intel с частотой не менее 1,3 ГГц; ОЗУ 512 Мб; операц. система семейства Windows; Adobe Reader v. 4.0 и выше; дисковод; мышь.

Текстовое электронное издание.

© ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова, 2018

Об издании – 1, 2, 3

Оглавление

Электронное издание создано
при использовании программного обеспечения:
Microsoft Word, Adobe Acrobat Reader.
Технический редактор *Е.В. Мурашев*.

Дата подписания к использованию: 26.12.2018.

Объем издания: 1,27 МБ.

Комплектация издания: 1 электр. опт. диск (CD-R): 12 см.

Тираж: 7 эл. опт. дисков.

**Федеральное государственное казенное
образовательное учреждение высшего образования
«Орловский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации
имени В.В. Лукьянова».**

302027, Россия, Орел, ул. Игнатова, 2.

Тел. 8 (4862) 423114.

E-mail: orui@mvd.ru.

<http://www.orui.mvd.ru>.

ОГЛАВЛЕНИЕ

<u>ВВЕДЕНИЕ</u>	5
<u>1. СУЩНОСТЬ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ</u>	7
<u>2. ОСНОВНЫЕ ФОРМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ</u>	14
<u>3. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВ КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ</u>	21
<u>4. ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ И ПРОФИЛАКТИКА ПРАВОНАРУШЕНИЙ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ</u>	32
<u>ЗАКЛЮЧЕНИЕ</u>	71
<u>ЛИТЕРАТУРА</u>	74

ВВЕДЕНИЕ

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Такое же положение закреплено и в ст. 8 НК РФ: налог – это форма безвозмездного изъятия части собственности хозяйствующего субъекта.

Совершенствование рыночной системы хозяйствования в современной России связано с формированием новых экономических отношений, основанных на сочетании различных форм собственности. Новые производственные отношения находят свое проявление через изменяющиеся экономические интересы. Перераспределение собственности укрепило статус одних субъектов (банков, предпринимателей, акционеров), изменив статус других (государства, наемных работников). В таких условиях неизбежно изменение всей системы экономических интересов.

Применительно к системе налогов и сборов, данный процесс требует внесения соответствующих адекватных изменений и между субъектами налоговых правоотношений.

В настоящее время в отечественной экономической и правовой науке недостаточно разработаны вопросы согласования и реализации экономических интересов таких субъектов современной налоговой системы: как налогоплательщиков, налоговой инспекции, государства и др.

Их решение будет способствовать повышению эффективности бюджетно-финансовой и налоговой политики, что позитивно скажется на повышении и эффективности хозяйствования, а также росте жизненного уровня населения.

В связи с этим необходимо дальнейшее совершенствование различных форм реализации экономических интересов субъектов налоговых правоотношений. К числу таких основных форм относится, например, обоснование и совершенствование структуры и ставок действующих налогов и налоговых сборов.

Не менее важной формой реализации экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов является также и борьба против уклонений от уплаты налогов.

В неразрывной связи с данной формой находятся и вопросы по предупреждению и профилактике правонарушений в области налогообложения.

Исходя из вышеизложенного, главной целью методических (практических) рекомендаций является теоретическое обоснование необходимости внесения изменений в содержание, способы

согласования и механизм реализации экономических интересов субъектов современной российской налоговой системы в процессе ее совершенствования.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

- дать характеристику основным субъектам современной российской налоговой системы;
- показать, что оптимизация налогов является важнейшей составной частью налоговых правоотношений предприятий и государства;
- раскрыть основные особенности, способы и формы реализации экономических интересов субъектов налоговой системы в современных условиях;
- предложить пути и меры по повышению эффективности современной налоговой системы с учетом экономических интересов ее субъектов;
- обосновать меры по совершенствованию государственного регулирования налоговой системы в современных условиях с целью предупреждения и профилактики правонарушений в области налогов и сборов.

1. СУЩНОСТЬ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Каждому субъекту налоговых правоотношений органически присущ свой круг экономических интересов, которые надлежит учитывать и реализовывать.

Чтобы лучше охарактеризовать особенности экономических интересов субъектов налоговых правоотношений, рассмотрим сущность этих интересов.

Говоря о теории данного вопроса, в частности, о сущности экономических интересов, следует отметить, что один из специалистов в области современной налоговой системы в части касающейся согласования интересов субъектов экономики В.О. Бернацкий определяет интерес как мотив, стимул, побудитель к деятельности¹. К.А. Хубиев считает, что «... интерес есть побудительный мотив, выражающий связь между положением работников в системе общественного производства и их материальными потребностями....»²

Но, наиболее обоснованное определение экономических интересов, на наш взгляд, дает И.Ю. Бочарова: «содержание экономических интересов состоит в обусловленных потребностями людей уровнем и структурой развития производительных сил, экономических отношений, стремлениях и побудительных мотивах к трудовой деятельности, направленных на достижение эффективного расширенного воспроизводства в каждом звене экономики, роста доходности, накопление человеческого капитала, повышение жизненного уровня и качества жизни каждого работника и всех членов общества»³.

Признанно, что экономические интересы не могут существовать изолированно, – они, как правило, объединяются в единое целое, составляя в конечном счёте экономические интересы общества.

На протяжении длительного времени в отечественной доктрине общепринятым разделять экономические интересы на личные, коллективные и общественные. В период доминирования командно-административной системы был установлен на

¹ Бернацкий В.О. Интерес: познавательная и практическая функции. Томск: ТГУ, 1984. С. 18.

² Хубиев К. Модернизация и отношения собственности // Экономист. 2010. № 9. С. 21.

³ Бочарова И.Ю. Внутрифирменные экономические интересы: теория и методология. Орел: ОрелГТУ, 2004. С. 33.

государственном уровне приоритет общественных (государственных) интересов над частными экономическими интересами, что в свою очередь было обусловлено государственной собственностью на средства производства.

При этом, однако, не учитывалось ни фактическое отчуждение трудящихся от средств производства, ни слабая реализация и фактическая недооценка личных экономических интересов и потребностей. Многогое изменилось с приходом рыночных отношений: с установлением приоритета частной собственности на первый план вышла проблема удовлетворения личных экономических интересов и потребностей, которые стали синонимом прогресса и социально-экономической гармонии в обществе. По мнению многих специалистов в различных областях (экономике, социологии, психологии и др.), без оптимального уровня удовлетворения личных интересов не могут в полной мере реализоваться и другие интересы. Ведь именно личные экономические интересы в рыночных условиях придают движущие стимулы деятельности отдельных работающих субъектов как основной движущей силы общественного производства.

Таким образом, личные экономические интересы являются краеугольным камнем и отправной точкой всех без исключения общественных интересов, в то время как работники, являясь носителями личных интересов, одновременно выступают в качестве основной производительной силы современного социума. Отсюда без эффективной реализации личных интересов самих работников ставится под сомнение эффективная реализация семейных, корпоративных, локальных, государственных и прочих категорий экономических интересов.

При этом подходе также следует избегать переоценки личных интересов, поскольку в данном случае происходит необоснованная дискриминация прочих категорий экономических интересов. Целесообразно при этом установление баланса и взаимоувязки экономических интересов, а также их наиболее полной реализации.

В случаях выдвижения на первый план какой-либо конкретной группы интересов не препятствует достижению целей эффективного развития экономики и всего общества.

На сегодняшний день в научной литературе применяются различные классификации экономических интересов применительно к современным рыночным условиям.

Данные интересы дифференцируются в зависимости от группы субъектов налоговой системы.

К нашему исследованию в наибольшей степени подходит классификация экономических интересов, которая представлена на рисунке 1.

Система экономических интересов субъектов хозяйствования и налоговой системы

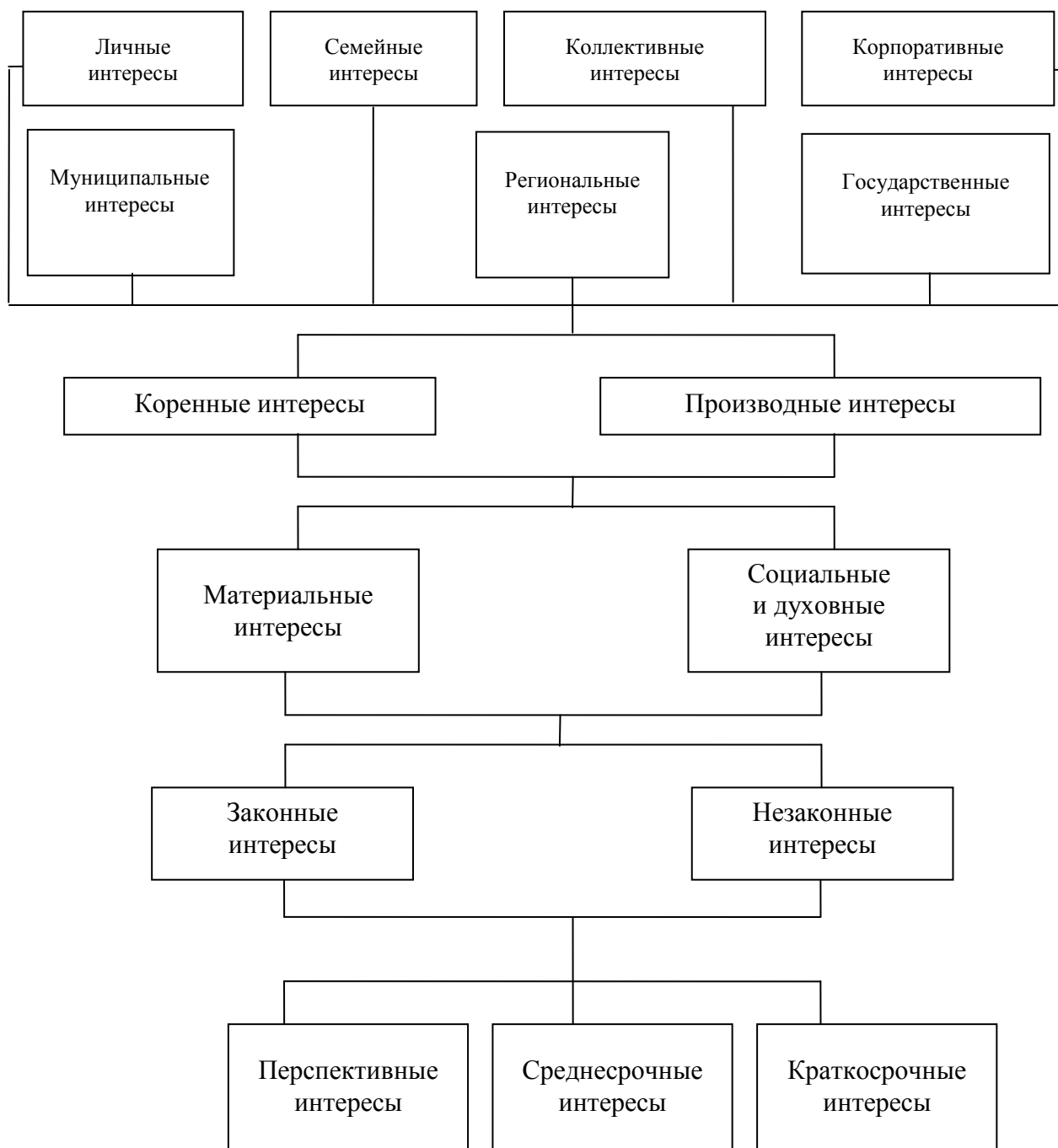


Рисунок 1.

Личные экономические интересы представляют собой обусловленные личными потребностями и отношениями собственности мотивы работников к оптимальной трудовой деятельности, которая в свою очередь направлена на увеличение размера личных доходов, повышение качества жизни и самореализацию потенциала отдельной личности, на возрастающую эффективность индивидуального человеческого капитала.

Одновременно групповые и коллективные интересы заключаются в заинтересованности, стремлении различных групп субъектов как можно более полно удовлетворить свои потребности и достигнуть поставленных целей, сохраняя и по возможности повышая свой статус, при этом оставаясь достаточно конкурентоспособными в динамично меняющихся рыночных условиях.

В определённой степени схожи с групповыми и корпоративные экономические интересы, заключающиеся в заинтересованности менеджеров, акционеров и наемных работников корпораций в стабильном росте доходов и в эффективном функционировании нестабильных рыночных условиях, в занятии на рынке ведущих позиций и в росте конкурентоспособности.

Государственные экономические интересы представляют собой обусловленное общественными потребностями, развитием производительных сил и экономических отношений стремление государственных органов и других субъектов экономики к достижению макроэкономического равновесия, устойчивого экономического роста, направленное на увеличение национального человеческого капитала, повышение уровня и качества жизни всего населения на повышение эффективности экономики, национальной конкурентоспособности и безопасности.

В современной экономике особая роль принадлежит защите высших национальных интересов, которые обеспечивают целостность страны, образуют базис гражданского общества и гарантируют социальное согласие.

В зависимости от объектов присвоения выделяются материальные и духовные интересы. При низком уровне и качестве жизни приоритетными являются материальные интересы. По мере повышения жизненного уровня повышается качество человеческого капитала и возрастает роль духовных потребностей и интересов. Следует также выделять коренные и производные экономические интересы. Коренные интересы субъектов экономики отражают жизненно важные первоочередные их потребности, направленные на

эффективное развитие, обеспечение расширенного воспроизводства, накопление и повышение качества человеческого капитала.

Для раскрытия содержания и особенностей экономических интересов следует назвать их носителей, выразителей и исполнителей. Обобщая изученную научную экономическую литературу, следует отметить, что основными носителями, выразителями и исполнителями экономических интересов в современных рыночных отношениях выступают сами субъекты экономики: работники, предприниматели, предприятия, население регионов и страны, государство в целом. Кроме носителей интересов, их выразителями и исполнителями выступают и другие субъекты.

С учетом вышесказанного о содержании экономических интересов рассмотрим их особенности у различных субъектов налоговой системы.

Прежде всего, охарактеризуем экономические интересы носителей налогов – многочисленных юридических и физических лиц.

Юридические лица – организации различных сфер и отраслей экономики. Основная часть налогов и сборов в бюджет поступает именно от них.

Промышленные, строительные, транспортные и другие организации сферы материального производства в настоящее время уплачивают следующие налоги⁴:

Федеральные налоги и сборы:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;
- 3) единый социальный налог (с 2010 года – страховые платежи);
- 4) налог на прибыль организаций;
- 5) налог на добычу полезных ископаемых;
- 6) водный налог;
- 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 8) государственные пошлины.

Региональные налоги:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) транспортный налог.

С организаций в качестве местного налога взимается земельный налог. Субъекты малого бизнеса уплачивают единый налог на вмененный доход.

⁴ Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника, Л.П. Павловой и др. М.: Инфра-М, 2001. С. 12.

Основными налогами производственных, снабженческо-сбытовых и иных организаций в настоящее время являются налог на добавленную стоимость, налог на прибыль организаций, единый социальный налог (страховые платежи), а также налог на имущество и земельный налог.

Особенностями экономических интересов субъектов налогообложения – организаций как юридических лиц является их заинтересованность в справедливом налогообложении, в точном определении и признании налоговыми органами налоговой базы налогоплательщиков.

Организации заинтересованы также в неуклонном уменьшении налогового бремени, общей налоговой нагрузки. Эта нагрузка многие годы была чрезмерно велика. Через различные налоги организации перечисляют в бюджеты разных уровней большую часть получаемой прибыли. Такое положение не заинтересовывает организации увеличивать прибыль и зачастую ведет к сокрытию ими от налоговых органов реально получаемых доходов, подлежащих налогообложению.

Интересы налоговых агентов состоят, прежде всего, в надлежащем выполнении своих задач и обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению соответствующих налогов в бюджет или внебюджетные фонды.

Интересы органов налоговой инспекции и сборщиков налогов и сборов – уполномоченных органов и должностных лиц заключаются в добросовестном выполнении своих обязанностей принимать в соответствии с правилами и инструкциями от налогоплательщиков средства в уплату налогов и сборов и своевременно перечислять их в бюджет.

Экономические интересы субъектов налоговой системы во многом определяются их особенностями деятельности в различных сферах и отраслях экономики, обязанностью своевременно и полностью уплачивать установленные налоги и сборы во избежание установленных законом санкций за нарушение налогового законодательства.

Глубинным же экономическим интересом налогоплательщиков является их заинтересованность в снижении устанавливаемых налогов и сборов до минимально возможного в данный период уровня.

Важным является то, что все экономические интересы существуют во взаимосвязи, в единой системе.

Таким образом, экономические интересы субъектов хозяйствования и налоговой системы, обусловленные их

потребностями, формируются, согласуются и реализуются в процессе хозяйственной деятельности для достижения поставленных целей на основе имеющихся у этих субъектов мотивов и стимулов.

Важнейшими задачами субъектов хозяйствования и налоговой системы являются согласование и более полная реализация экономических интересов этих субъектов.

2. ОСНОВНЫЕ ФОРМЫ РЕАЛИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ИНТЕРЕСОВ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ

Налоговая система страны будет эффективнее, если она будет обеспечивать более полную реализацию экономических интересов ее субъектов, прежде всего, налогоплательщиков и налоговых органов.

Налогоплательщики заинтересованы в стабильности и научной обеспеченности налоговой системы, в уменьшении числа налогов и налоговых ставок и общей налоговой нагрузки.

Налоговые органы заинтересованы в неукоснительном выполнении предназначенных им функций и задач и в наиболее полном сборе налогов.

И хотя между экономическими интересами налогоплательщиков и налоговых органов существуют неантагонистические противоречия, эти противоречия можно существенно уменьшить, совершенствуя всю налоговую систему и основные ее элементы.

В значительной мере способы и меры совершенствования налоговой системы, установления определенных налоговых ставок и налоговых сборов являются и формами реализации экономических интересов субъектов налоговой системы.

Исходя из данного положения, основными формами реализации экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов следует назвать:

- глубокое знание и неукоснительное исполнение их прав и обязанностей;
- постоянное согласование экономических интересов всех субъектов налоговой системы;
- научное обоснование и совершенствование структур и ставок налогов и налоговых сборов;
- оптимизация общей налоговой нагрузки хозяйствующих субъектов;
- упорядочение налоговых льгот юридическим и физическим лицам;
- повышение собираемости налогов;
- совершенствование налогового законодательства и др.

Кроме того, важной формой реализации экономических интересов субъектов налоговой системы является обоснование и совершенствование структуры и ставок действующих налогов и налоговых сборов.

Не менее важной формой реализации экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов является также и борьба

против уклонений от уплаты налогов. Эта проблема актуальна не только в России. Во всех без исключения странах проблема криминогенности в налоговой сфере всегда стоит на первом месте.

Уклонением от уплаты налогов можно назвать целенаправленные действия налогоплательщика, которые позволяют сокрыть доходы и (или) имущество от налогообложения.

Существуют легальные и нелегальные способы уклонения от уплаты налогов. Легальные способы заложены в налоговой системе и налоговом праве страны и используются при налоговом планировании. Налоговое планирование – это совокупность операций, составляющих единую систему действий по снижению налоговых обязательств организаций, без нарушений налогового законодательства.

К легальным способам относятся также случаи, когда потребитель товаров и услуг перестает покупать или покупает их в меньшем количестве из-за высокого налога. Производитель в связи со снижением спроса на товар вынужден сократить предложение данного товара (услуг) и перейти на производство необлагаемой или облагаемой в меньшей степени продукции или зарегистрировать свое предприятие в офшорной зоне.

При нелегальных способах уклонения от налогов субъекты налога, используя незаконные пути, либо уменьшают объем налоговых платежей в бюджет, либо вообще не платят или платят несвоевременно и не должным образом.

В экономической и правовой науке многие специалисты, изучающие налоговые преступления и правонарушения (И.И. Кучер, И.Н. Соловьев и другие), как правило, выделяют следующие причины, подталкивающие предпринимателей к уклонению от уплаты налогов: моральные, политические, экономические, технические, организационные.

К моральным причинам можно отнести тот факт, что принципы построения налоговой системы и налогообложения не всегда на практике соответствуют научным и общепринятым в мировой цивилизации требованиям. Например, в России нарушен основной принцип налогообложения – однократность обложения одного объекта в течение налогового периода.

Так, амортизационные отчисления облагаются НДС и акцизами; масса прибыли – налогом на прибыль, НДС – акцизами, таможенными пошлинами. С акцизов еще раз начисляется НДС. Эта «накрутка» особенно велика в винно-водочном производстве, при импорте

товаров, а также в отраслях топливно-энергетического комплекса с многозвенным производственно-технологическим циклом.

Такого рода погрешности и недостатки в построении налоговой системы страны, которые явно направлены не на поддержку налогоплательщиков, заставляют их считать себя морально имеющими право на уклонение от уплаты налогов.

Политические причины подталкивают налогоплательщика к уклонению от уплаты налогов тогда, когда налоги начинают использоваться государством не только для покрытия своих расходов, т.е. финансового обеспечения своего функционирования, но и как инструмент социальной или экономической политики.

Как инструмент экономической политики налоги проявляются в том, что государство повышает налоги на продукцию некоторых отраслей с целью уменьшения их удельного веса в экономике и, наоборот, снижает налоги в других отраслях, более перспективных или слаборазвитых, с целью их быстрее развития. В такой ситуации предприятия тех отраслей, налоги для которых повышены, стараются уклониться от их уплаты, причем главной целью такого уклонения являются не только корыстные интересы, но и стремление сохранить предприятия и отрасль в целом на прежнем уровне.

Отсутствие прозрачности в использовании общегосударственных средств также может способствовать уклонению от уплаты налогов.

Экономические причины неуплаты налогов подталкивают налогоплательщиков к уклонению от уплаты налогов также довольно часто. Их можно разделить на два вида: причины, которые зависят от финансового состояния налогоплательщика, и причины, порожденные общей экономической конъюнктурой.

Финансовое положение налогоплательщика иногда является определяющим фактором для уклонения от уплаты налогов. Он взвешивает, превысит ли выгода от уклонения от уплаты налогов возможные отрицательные последствия. Если с материальной точки зрения уклонение себя оправдывает, то плательщик налогов, скорее всего, уплачивать их не станет. Причем чем выше налоговая ставка, тем сильнее желание уклониться от уплаты, так как получаемая выгода, естественно, увеличивается.

Если финансовое положение налогоплательщика стабильно, то он в большинстве случаев не встанет на путь уклонения от налогообложения, чтобы не подорвать свой авторитет. Если же его финансовое состояние критическое и он находится на грани банкротства, а неуплата налогов является единственным средством

«остаться на плаву», то предприниматель может встать на этот путь. Оправданием ему здесь будет служить стремление сохранить свое дело.

Экономические причины, порожденные общей экономической конъюнктурой, проявляются в период экономических спадов или, наоборот, в период расцвета экономики и расширения международного сотрудничества.

Однако именно в периоды экономических кризисов в большей степени возрастает количество правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Это объясняется ухудшением финансово-экономического состояния юридических и физических лиц, а также, как показала российская практика, неразберихой в законодательных актах, которые принимались и принимаются в спешке и в ряде случаев необдуманно.

Отсюда следуют технические причины уклонения от налогообложения, которые связаны с несовершенством налогового законодательства, форм и методов контрольной работы, низкой налоговой дисциплиной и культурой налогоплательщиков.

К причинам организационного характера, обусловленным недостатком процессуального законодательства, относится несогласованность в действиях органов предварительного следствия и арбитражных судов.

Необходимо отметить, что предприниматель может встать на путь уклонения от уплаты налогов не только по одной из перечисленных выше причин, но, как это чаще всего бывает, сразу по нескольким, т.е. причины не являются взаимоисключающими. Образуя определенную совокупность, они заставляют уклоняться от уплаты налогов даже законопослушных граждан.

Уклонение от уплаты налогов имеет отрицательные последствия как для экономики, так и для государства в целом. Государственный бюджет недополучает причитающиеся ему средства, поэтому ему приходится ограничивать себя в расходах. Следствием этого выступают приостановка реализации некоторых государственных программ, невыплата заработной платы работникам бюджетной сферы и др., вплоть до применения процедуры секвестра.

Кроме того, неуплата налогов может иметь серьезные экономические последствия в виде нарушения принципов конкуренции. Два одинаковых предприятия, занимающихся, например, производством определенных товаров, будут находиться в неравных условиях в случае уклонения одного из них от налоговых платежей.

Поэтому в настоящий момент пресечение попыток «творческой неуплаты налогов» возведено в ранг государственной налоговой политики, является основным направлением деятельности многих государственных органов, а также главной целью текущего налогового нормотворчества.

Когда люди в массовом порядке уклоняются от уплаты налогов, это значит, что они считают существующее налоговое бремя несправедливым и рассматривают действия государства в отношении себя как агрессию. При этом уклонение от уплаты налогов считается в обществе приемлемым. Такое противостояние и является большим недостатком современной налоговой системы России.

Отметим также, что постоянное увеличение финансовых и налоговых преступлений в нашей стране обусловлено господством в обществе своеобразной идеологии, основанной на стремлении к быстрому, в том числе и не совсем законным, материальным приобретениям.

Важнейшей формой реализации экономических интересов субъектов налоговой системы является налоговый контроль.

По общепринятым правилам содержание налогового контроля включает в себя следующие элементы⁵:

1) проверку выполнения организациями и физическими лицами обязанностей по исчислению и уплате налогов;

2) проверку постановки на налоговый учет организаций и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью;

3) проверку правильности ведения учета доходов и расходов и объектов налогообложения, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;

4) проверку исполнения налоговыми агентами своих обязанностей по своевременному удержанию и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов и сборов;

5) проверку соблюдения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, проверку правильности и своевременности исполнения ими платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также инкассовых поручений налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пеней;

⁵ Налоги и налогообложение: учебник для вузов. 6-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. СПб.: Питер, 2007. С. 337.

6) проверку правильности применения контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

7) предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;

8) выявление нарушителей законодательства о налогах и сборах и привлечение их к ответственности;

9) выявление проблемных категорий налогоплательщиков;

10) принятие соответствующих мер по возмещению материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами своих налоговых обязанностей.

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям⁶:

1. В зависимости от стадии проведения налогового контроля выделяют:

а) предварительный налоговый контроль – предполагает профилактику и предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах;

б) текущий налоговый контроль – носит оперативный характер, проводится в отчетном периоде в основном в виде камеральных налоговых проверок;

в) последующий налоговый контроль – предполагает проверку реального исполнения соответствующих решений, предписаний контролирующих органов, проводится по окончании отчетных периодов. Последующий контроль, отличающийся углубленным изучением хозяйственной и финансовой деятельности предприятия за истекший период, позволяет вскрыть недостатки предварительного и текущего контроля.

2. В зависимости от объема контролируемой деятельности объекта налогового контроля (организаций или физических лиц) выделяют:

а) комплексный налоговый контроль – подразумевает обследование всего комплекса деятельности подконтрольного объекта по уплате налогов и сборов;

б) тематический (специальный) налоговый контроль – подразумевает осуществление проверки подконтрольного объекта по уплате определенного перечня налогов (например, только федеральных, только региональных или только местных налогов и сборов; только прямых или только косвенных налогов).

⁶ Там же. С. 337–338.

3. В зависимости от используемых методов и приемов проверки документов выделяют:

а) сплошной налоговый контроль – проверяются все имеющиеся документы, связанные с уплатой налогов и сборов;

б) выборочный налоговый контроль – проверка проводится на основании выборки документов.

4. В зависимости от источников данных и места проведения мероприятий налогового контроля выделяют:

а) камеральный налоговый контроль, основанный на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах. Осуществляется по месту нахождения налогового органа путем формальной, логической и арифметической проверки документов и использования других приемов. При необходимости могут быть истребованы у налогоплательщика дополнительные сведения, объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов;

б) выездной налоговый контроль осуществляется, как правило, по месту нахождения налогоплательщика с применением разнообразных методов контрольной деятельности, таких, как инвентаризация имущества, осмотр (обследование) помещений и территорий, проведение экспертиз и т.д.

5. В зависимости от графика проведения контрольных мероприятий выделяют:

а) плановый налоговый контроль;

б) внеплановый налоговый контроль – в установленных налоговым законодательством случаях (при реорганизации, ликвидации организации-налогоплательщика и др.).

6. В зависимости от подведомственности и подчиненности налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль, выделяют:

а) налоговый контроль, осуществляемый налоговыми органами, в которых налогоплательщик состоит на учете;

б) налоговый контроль, осуществляемый вышестоящими налоговыми органами в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Улучшение согласования и реализации экономических интересов налогоплательщиков и налоговых органов будет способствовать повышению эффективности действующей в стране налоговой системы.

3. ОПТИМИЗАЦИЯ НАЛОГОВ КАК СОСТАВНАЯ ЧАСТЬ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

В современных условиях государство постоянно совершенствует порядок налогообложения, а предприниматели, в свою очередь, заинтересованы в снижении налоговой нагрузки, так как величина налоговых изъятий достаточно высока, а в случае чрезмерного налогового бремени создается угроза развитию хозяйствующего субъекта, вызванная недостатком финансовых ресурсов для расширенного воспроизводства. Выходом может стать законная экономия на налогах, получившая в практике название оптимизации налогообложения или налоговой оптимизации.

В настоящее время оптимизация налогов является неотъемлемой частью налоговых правоотношений, возникающих между налогоплательщиком и государством и легальным эффективным инструментом снижения налоговой нагрузки.

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Аналогичное положение закреплено и в ст. 8 НК РФ: налог – это форма безвозмездного изъятия части собственности хозяйствующего субъекта.

Согласно ст. 45 Конституции РФ каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом. По нашему пониманию, именно в данном положении Конституции РФ заложены правовые основы в том числе и налоговой оптимизации.

В отечественном законодательстве признается право налогоплательщика на реализацию мер защиты права собственности, в том числе и на действия, направленные на законное уменьшение налоговых обязательств. Если же плательщиком налога в процессе снижения налогового бремени будет допущено нарушение законодательства, то в зависимости от характера такие действия будут квалифицироваться как преступление в сфере экономической деятельности или налоговое правонарушение.

Элементами налоговой оптимизации являются:

- * налоговый календарь, предназначенный для прогнозирования и контроля правильности исчисления и соблюдения сроков уплаты в бюджет требуемых налогов;

- * стратегия оптимизации налоговых обязательств с четким планом реализации этой стратегии;

- * точное исполнение налоговых и прочих обязательств, недопущение дебиторской задолженности по хозяйственным

договорам за отгруженную продукцию на сроки, превышающие срок исковой давности;

- * эффективная система бухгалтерского учета, позволяющая получать оперативную объективную информацию о хозяйственной деятельности для целей налогового планирования.

В процессе налоговой оптимизации можно выделить ряд этапов:

- * первый этап – создание коммерческой организации, когда формулируются цели и задачи нового образования, определяется, следует ли использовать те налоговые льготы, которые предоставлены законодательством;

- * второй этап – выбор наиболее выгодного с налоговой точки зрения места расположения организации и ее структурных подразделений (например, свободная экономическая зона или зона с льготным социально-экономическим статусом);

- * третий этап – выбор организационно-правовой формы юридического лица или формы предпринимательства без образования такового;

- * четвертый этап – анализ всех предоставленных налоговым законодательством льгот по каждому из налогов;

- * пятый этап – анализ всех возможных форм сделок, планируемых в коммерческой деятельности, с точки зрения минимизации совокупных налоговых платежей;

- * шестой этап – решение вопроса о рациональном размещении активов и прибыли хозяйствующего субъекта, с позиций не только предполагаемой доходности инвестиций, но и налогов, уплачиваемых с данного дохода.

В отличие от первых трех этапов, которые хозяйствующий субъект проходит один раз до момента регистрации организации, следующие три этапа относятся непосредственно к текущей деятельности и должны осуществляться непрерывно на всех ее уровнях.

В зависимости от периода времени, в котором она проводится, налоговую оптимизацию можно разделить на перспективную и текущую.

Перспективная налоговая оптимизация заключается в применении приемов и способов, уменьшающих налоги в процессе всей деятельности налогоплательщика. Достигается подобная оптимизация путем правильной организации на предприятии налогового и бухгалтерского учета, а также грамотного применения налоговых льгот.

В отличие от перспективной, текущая налоговая оптимизация заключается в применении совокупности методов, позволяющих снижать налоги в каждом конкретном случае в отдельном налоговом периоде, например, при осуществлении той или иной операции посредством выбора оптимальной формы сделки, которая менее затратна с точки зрения налоговой нагрузки.

Целенаправленное, комплексное и грамотное использование налогоплательщиком всех методов налоговой оптимизации составляет текущее налоговое планирование. При этом налоговая оптимизация является абсолютно законным средством экономии в отличие от уклонения от налогов, связанного с нарушением действующего законодательства.

Следовательно, пользоваться налоговым планированием нужно, соблюдая следующие принципы:

- * принцип разумности. Применение необдуманных налоговых схем чревато для хозяйствующего субъекта применением налоговых санкций со стороны государства;

- * цена решения. Выгода, получаемая от налоговой оптимизации, должна значительно превосходить затраты, которые необходимо осуществить для реализации данного решения;

- * недопустимость построения оптимизации налогообложения только на смежных с налоговых отраслей права (финансового, банковского, гражданского и др.).

В качестве примера можно привести ситуацию, которая сложилась со страховыми взносами в Пенсионный фонд РФ. Страховые взносы в Пенсионный фонд РФ не начислялись по договорам возмездного оказания услуг, в то время как на договоры подряда взносы начислялись в установленном порядке. Те предприятия, которые не хотели платить взносы, стали вместо договоров подряда заключать договоры возмездного оказания услуг, хотя оказываемые услуги носили подрядный характер (например, договор на оказание услуг по ремонту помещений). При проведении проверок и последующем разбирательстве в суде такие договоры абсолютно обоснованно признавались договорами подряда, что влекло доначисление страховых взносов и применение к предприятиям финансовых санкций;

- * комплексный подход. Выбрав метод оптимизации отдельного налога, целесообразно проверить, не приведет ли ее применение к росту других налоговых платежей;

- * индивидуальный подход. Необходимо и целесообразно учесть все особенности конкретного хозяйствующего субъекта, т.к. схема

налоговой оптимизации, успешно применяемая одним хозяйствующим субъектом, необязательно будет работать с другим;

- * юридическая чистота. Все юридически значимые документы должны быть проанализированы на предмет соответствия их требованиям действующего законодательства.

Также при выборе метода налогового планирования должны учитываться требования иных отраслей законодательства (валютного, таможенного, антимонопольного, банковского и т.д.).

Выделяют четыре вида налоговой оптимизации:

- * действия налогоплательщика соответствуют закону, налоговые платежи производятся в обычном порядке (классическая налоговая оптимизация);

- * действия налогоплательщика соответствуют закону, налоговые платежи при этом по возможности уменьшаются (минимизация налогов);

- * действия налогоплательщика не соответствуют закону, налоговые платежи не производятся (противозаконная налоговая оптимизация);

- * действия налогоплательщика не соответствуют закону, налоговые платежи осуществляются как положено.

При этом последний вид налоговой оптимизации в реальной жизни практически отсутствует, на практике существуют три основных вида налоговой оптимизации: классическая оптимизация, минимизация налогов и противозаконная оптимизация.

Важным направлением финансовой деятельности хозяйствующего субъекта является классическая налоговая оптимизация, призванная обеспечить корректное выполнение предприятием своих налоговых обязательств перед бюджетом, своевременную и полную уплату налогов. Предприятие должно пользоваться всеми возможными доступными налоговыми льготами, в том числе по рассрочке налоговых платежей. Налоговый кодекс РФ предоставляет организациям возможность отсрочек платежей для отсрочки текущих налоговых платежей на будущее, и руководство предприятия само принимает решение о применении подобных механизмов, четко представляя при этом материальные и правовые последствия подобного шага.

При минимизации налогов хозяйствующий субъект действует несколько иначе: он использует все достоинства и недостатки существующего законодательства, реализуя при этом формы экономических действий, налогообложение которых минимально. В данном случае к обычным критериям ведения бизнеса необходимо

добавить и постоянно учитывать критерий минимизации налогов, которые в идеале должны быть сведены к небольшой сумме.

Зачастую нестандартное применение различных налоговых режимов и льгот бывает очень полезным с точки зрения минимизации налогообложения.

Математически модель оптимизационного налогового планирования может быть представлена как аналитическая задача нахождения минимума налоговых платежей для применяемой финансовой схемы с некоторыми постоянными и переменными экономическими показателями.

Под постоянными экономическими показателями понимаются те, на которые налогоплательщик не может влиять, которые от него практически не зависят.

Под переменными понимаются экономические показатели, каким-либо образом зависящие от налогоплательщика и на которые он может влиять.

Формулу оптимизационного налогового планирования (ОНП) можно представить следующим образом:

$$\text{ОНП} = F(\text{пост. } 1 - \text{пост. } N, \text{ перем. } 1 - \text{перем. } M),$$

где F – функция налогообложения, зависящая от экономических показателей конкретного предприятия;

пост. – постоянные экономические показатели;

N – число постоянных экономических показателей;

перем. – переменные экономические показатели;

M – число переменных экономических показателей.

В самом простом варианте налогообложение зависит от статуса хозяйствующего субъекта и вида договоров, которые он применяет.

Оптимизация налогов компании, взимаемых государственными органами, – это обязательно законный процесс, основу которого составляют точный расчет и своевременный перевод сокращенных материальных средств в казну Российской Федерации. Оптимизация налогов – важнейшая часть ведения бизнеса для ИП и юридических лиц. Каждая организация ставит данный элемент во главе угла, ведь с помощью него можно сократить расходы фирмы. Чтобы провести оптимизацию налогов компании, многие руководители обращаются к льготным условиям ведения бизнеса, что является легальным способом минимизации размера налога.

Способов оптимизации налогов компании довольно много. Как правило, для каждой организации они индивидуальны. Во многом на данный фактор влияет то, что законы РФ в отношении налогообложения очень изменчивы: положения содержат примечания,

утверждаются новые пункты и так далее, поэтому государство анализирует все типы минимизации с каждым разом по-иному. Получается, что со временем изменения претерпевают способы и системы оптимизации налогов компании. А значит, любой ИП (либо юридическое лицо) обязан постоянно уточнять положения законодательства Российской Федерации, чтобы вовремя и правильно «среагировать», внося коррективы в налоговую политику своей организации.

Противозаконная налоговая оптимизация, при которой налогоплательщик применяет методы, идущие вразрез с действующим законодательством в целях уменьшения налоговых платежей, выгоднее всего, однако порождает весьма неблагоприятные последствия для налогоплательщика.

Подобная оптимизация вызвана рядом объективных факторов, не способствующих уплате налогов: простота работы с наличностью, низкая эффективность и прибыльность предприятий во время реформирования, торжество тактических задач над стратегическими в управлении предприятиями, несовершенства экономической, налоговой и финансовой политики государства.

Эти факторы не являются оправданием для нарушителей закона, но в определенной степени содействуют именно противозаконной налоговой оптимизации экономического поведения. Для преодоления данного явления в отечественной практике требуется долгая и кропотливая работа различных государственных органов, в том числе и демонстрация ими новых моделей поведения.

Учитывая огромную важность налогов для государства, оно стремится должным образом реагировать на их неуплату и предусматривает целый ряд мер по недопущению потери поступлений в бюджет.

Виды конкретных нарушений налоговых норм очень разнообразны – это работа без регистрации в налоговых органах, без отчетности и соответственно без налогов, разнообразные нарушения учета, просто неуплата налогов, различного рода подмены и жульничества с документами, цепочки юридических лиц, часть штопать из которых быстро пропадает и т.д.

Налоговые нарушения приводят к существованию теневых, т.е. не подпадающих под контроль и учет государства, секторов экономики. Органы власти обладают информацией о налоговых проблемах, связанных с теневой экономикой.

Говоря о незаконных способах, стоит отметить, что зачастую недобросовестные хозяйствующие субъекты непорядочные в

большинстве случаев просто не производят выплат государственным органам, прибегая при этом к разного рода хитростям.

Например, незаконная оптимизация налогов компании проводится в отношении налога на добавленную стоимость, ведь определение конкретного размера выплаты предполагает довольно трудоемкие расчеты, на которые уходит немало времени.

Следует учитывать, что отечественные организации с течением времени разрабатывают все более продуманные схемы нелегальной минимизации, в основном связанные с налогом на добавленную стоимость. Суть подобной мошеннической операции следующая: денежные средства, перечисляемые государственным органам, в итоге переходят обратно в организацию. Получается, что оптимизация налогов в компании представляет собой уклонение от их уплаты. Данный способ является наиболее популярным и действует как маятник в момент выплаты заказчиками налога на добавленную стоимость, установленную исполнителем, а в процессе повторной реализации денежных средств государству просто не поступает. Чуть менее популярный метод нелегальной оптимизации налогов компании – это реализация продукции, за которой не закреплена необходимая документация, указывающая на обязательные налоговые выплаты. Факт наличия такого товара тщательно скрывается от инспекторов.

Также значительную опасность представляет полулегальная оптимизация налогов компании, которая заключается в грамотном составлении юридической документации.

Однако, на деле происходит все то же сокращение выплат государственным органам, как правило, за счет мнимого деления большого предприятия на небольшие организации, чтобы обеспечить легальную возможность применения особых ставок налогообложения. Кроме того, для сокращения единого социального налога работников направляют в фирму на упрощенной системе налогообложения, а также фиктивно принимают в организацию людей с ограниченными возможностями.

Основной элемент любой подобной системы – это мнимые факторы либо намеренно подстроенные ситуации, обеспечивающие переход на специальные ставки по налоговым выплатам.

Применяя такие способы сокращения выплат, следует принимать во внимание все препятствующие факторы, возникающие в процессе их внедрения, а также всю меру ответственности за эти мошеннические операции.

Чтобы не создавать себе проблем, нужно использовать только легальные пути оптимизации налогов компании, тем более, что

действующим законодательством предусматриваются несколько методов законной оптимизации налогов:

1. Замена отношений – хозяйствующий субъект в процессе заключения договоров с партнерами определяет для себя нормативные акты налогообложения, при этом имеет место легальное изменение одних отношений с гражданско-правовыми нормами и более высокими налоговыми выплатами на схожие отношения с теми же гражданско-правовыми нормами, но уже сниженной ставкой. При таком методе оптимизации налогов компании само направление деятельности остается прежним. Важно уточнить тот факт, что видоизменения должны быть направлены на правоотношения – не исключительно на документацию, положения которой не будут подтверждены на деле, иначе договор может быть признан недействительным.

Например, изменение отечественной сделки на сделку, предполагающую транспортировку товара за границу, дает возможность исключить налог на добавленную стоимость и использовать нулевую экспортную ставку. Подобный метод оптимизации налогов компании можно применять и в отношении сделок купли-продажи (изменяя их на лизинговый договор), и в отношении мотивационных денежных бонусов сотрудникам организации (изменяя их на премиальные выплаты, основанные на степени эффективности деятельности работников, либо проекта в целом). В последнем случае премия выступает в качестве затрат, касающихся налога на прибыль организации.

2. Разделение отношений. Этот способ оптимизации налогов компании базируется на возможности свободного распоряжения субъекта своими правами (ГК РФ), при этом происходит разделение сложного правоотношения на несколько наиболее легких. Например, реконструкцию строения можно подразделить на два этапа: непосредственно реконструкцию и капремонт, т.к. каждый из данных видов работ подразумевает разные способы оптимизации налогов компании (капитальный ремонт сокращает налоговые выплаты на прибыль, а реконструкция – либо повышает, либо идет по определенной налоговой ставке). Деление сделки, по которой одна сторона обязуется передать недвижимость в собственность другой стороне, на непосредственно заключение этой сделки и обязанность предоставления определенных сведений, которая входит в сумму, затраченную на производство товара. При данном способе оптимизации налогов компании сокращается не только выплата

государственным органам, но и цена недвижимости, а затраты производятся в течение одной операции, что экономит время.

3. Отсрочка налогового платежа – основывается на следующем: срок налоговых выплат зависит от даты появления соответствующего обязательства и конкретного периода времени. К примеру, фирма-заказчик до 01.01.2016 года имела возможность произвести отсрочку появления налога на добавленную стоимость посредством выплаты определенной суммы в крайний срок перед доставкой товара. Данный метод оптимизации налогов компании основывается на том, что срок подтверждения выплат составляет два-три дня, и потому заказчик, воспользовавшийся таким путем, имеет возможность внести затраты на покупку продукции в общие затраты в течение определенного времени (квартала или года). Товар будет доставлен и реализован уже в последующие сроки, но расчет налога на добавленную стоимость может относиться и к предыдущему, и к текущему периоду. Фирма-исполнитель, принимая денежные средства от заказчика, внесет их в последующий установленный период, произведя отсрочку налоговых выплат на прибыль на 90 дней и налога на добавленную стоимость на 30 дней. Такой способ оптимизации налогов компании обеспечит ей повышение оборотных производственных фондов и фондов обращения в денежном выражении (если денежные средства выступают как предоплата за предполагаемые доставки, либо процесс изготовления продукции занимает более полугода).

4. Прямое сокращение объекта налогообложения используется для того, чтобы исключить некоторые процессы, подвергаемые налогообложению, не нарушая эффективность работы организации.

Здесь можно применять:

- ✓ уменьшение цены недвижимости, которая облагается налогом, с помощью периодического анализа стоимости части имущества, используемой в качестве средств труда при производстве продукции, оказании услуг или выполнении работ;

- ✓ снижение налога на имущество посредством осуществления проверок наличия имущества организации и состояния ее финансовых обязательств на определенную дату.

Так можно ликвидировать устаревшие материальные и нематериальные ценности, используемые предприятием в производственной деятельности. Этот метод оптимизации налогов компании позволяет исключить лишние затраты на содержание имущества;

- ✓ уменьшение налога на продукцию при заключении договоров приобретения, продажи и замены посредством повышения (или

понижения) цены товара. Здесь стоит опираться на ст. 40 Налогового кодекса РФ.

5. Делегирование налоговой ответственности представляет собой перенос осуществления налоговых выплат вспомогательной организации, которая оказывает помощь основному предприятию. Как правило, этот метод применяется при расчетах налога на прибыль.

6. Принятие учетной политики с максимальным использованием возможностей для снижения размера налоговых платежей.

Данный способ оптимизации налогов компании появился за счет утверждения различных льготных условий, относящихся к:

- ✓ компаниям, производящим поставки товара за границу;
- ✓ определенным регионам, организациям, предпринимателям активные действия в области социальной политики (благотворительность, принятие на работу людей с ограниченными возможностями, проведение различных бесплатных мероприятий и так далее);
- ✓ предприятиям малого бизнеса, организациям-спонсорам;
- ✓ некоторым сферам и направлениям деятельности (сельскохозяйственные, научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы и другие отрасли, значительно влияющие на экономические факторы развития Российской Федерации).

7. Смена юрисдикции сбытового управления или центра принятия управленческих решений выражается в утверждении независимого юридического лица при передаче максимально возможного выпуска продукции производственной единицы под особые системы льготных выплат. Он основывается на возможности регионов Российской Федерации (в границах, установленных НК Российской Федерации) без вмешательства федеральных органов определять проценты налогообложения на своей территории, а также размеры льготных налоговых выплат.

В заключении рассматриваемого вопроса необходимо обозначить проблемы, с которыми связана налоговая оптимизация компаний:

1. Сложность применения Налогового кодекса. В процессе оптимизации налогов компании очень важно изучить нормативные акты РФ, касающиеся систем налогообложения. НК РФ очень обширный и сложный для использования, что зачастую приводит к непониманию правоотношений в сфере налоговых выплат.

2. Нестабильность налогового законодательства. Очень остро стоит и вопрос постоянных поправок, вносимых в законы Российской Федерации. НК РФ практически непрерывно претерпевает изменения, связанные с устранением льготных способов уплаты налогов,

принятием дополнительных положений и так далее. Все это крайне усложняет разработку плана оптимизации налогов компании. Очень важно заранее осведомлять хозяйствующих субъектов о предполагаемых изменениях в законодательстве.

3. Недостаточная четкость и ясность положений нормативных документов по налогообложению приводит к тому, что ИП и юридические лица просто не в силах их проанализировать, чтобы избежать неприятных ситуаций.

4. Недоимка по налоговым платежам, которая может появиться и при повышении числа отсрочек по выплатам, и при неимении необходимых денежных сумм на счетах хозяйствующих субъектов. Очень важно разработать благоприятный для хозяйствующих субъектов режим налогообложения, который позволит им разработать легальный план оптимизации налогов компании и при этом сохранить денежные средства в пределах РФ.

5. Неэффективность отдельных элементов налогового механизма. Отсутствие профессионализма и необходимого опыта у сотрудников налоговых органов зачастую приводит к тому, что хозяйствующие субъекты безнаказанно проводят незаконную оптимизацию налогов компании⁷.

⁷ URL: <http://biznes-resurs.ru/info/optimizatsiya-nalogov-kompanii-ekonomiya-nalogooblazhenii>.

4. ПРЕДУПРЕЖДЕНИЕ И ПРОФИЛАКТИКА ПРАВОНАРУШЕНИЙ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ

Правовая система не может функционировать без института ответственности. Юридическая ответственность неразрывно связана с государством, нормами права, обязанностью и противоправным поведением. Государство, издавая нормы права, определяет юридическую ответственность субъектов независимо от их воли и желания, т.е. юридическая ответственность носит государственно-принудительный характер.

Традиционно в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность. Однако в последнее время ряд авторов поставили вопрос о существовании специального вида ответственности – налоговой.

Согласно ст. 106 НК РФ, налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое установлена ответственность.

Признаки налогового правонарушения:

1) ***противоправность*** предполагает собой совершение налогоплательщиком деяния вопреки прямому запрету, установленному законом. Совершение действий, прямо не противоречащих законодательству, даже если при этом наносятся убытки бюджету (например, налоговая оптимизация, проводимая в рамках законных возможностей), правонарушением быть признано не может;

2) ***виновность***. Наложение определенных налоговых санкций влечет только виновное совершение наказуемого деяния. Вина правонарушителя может быть представлена в двух основных формах: умысел и неосторожность. Отсутствие вины является безусловным основанием для принятия решения об отсутствии самого правонарушения. Так, несвоевременное представление налоговой декларации в связи с болезнью должностного лица, в обязанности которого входит составление и сдача бухгалтерской отчетности в налоговые органы, не повлечет привлечение к налоговой ответственности;

3) ***наказуемость***. Ответственность за налоговое правонарушение установлена НК РФ.

Прежде чем дать определение налоговой ответственности, отметим ее основные признаки, которыми она обладает.

1) выражается в применении мер государственного принуждения;

- 2) наступает на основе норм права и за нарушение правовых норм;
- 3) является последствием виновного деяния;
- 4) состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть;
- 5) реализуется в соответствующих процессуальных формах.
- 6) основанием ответственности является налоговое правонарушение;
- 7) применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права;
- 8) особый субъектный состав;
- 9) к данной ответственности обязанных лиц привлекают специальные органы: налоговые или таможенные.

Из данных признаков вытекает понятие и определение налоговой ответственности. *Налоговая ответственность* – это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога.

Законодатель однозначно определил, что за налоговые правонарушения ответственность предусмотрена НК, а **налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщика только в судебном порядке (ст. 114)**. Таким образом, санкции могут быть применены строго в размерах, закрепленных в этом нормативно-правовом акте.

Особенности налоговой ответственности. Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих **обстоятельств**:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Законодательством определены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а именно:

1) никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

2) никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

3) предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации;

4) привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;

5) привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени;

6) 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.

При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков (п. 4 ст. 108, п. 7 ст. 101 НК РФ) необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ.

Названные лица при наличии оснований могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности. При этом следует иметь в виду, что круг обязанностей должностных лиц в сфере налогообложения определяется в зависимости от круга обязанностей, возложенных законодательством о налогах и сборах на организации-налогоплательщиков, и не может быть расширен.

Элементами состава налогового правонарушения являются:

- 1) объект;
- 2) объективная сторона;
- 3) субъект;
- 4) субъективная сторона.

Объектом налогового правонарушения являются общественные отношения, охраняемые налоговым законом и нарушаемые налогоплательщиком.

Выделяют несколько видов объектов налоговых правонарушений:

1) общий (налоговая система Российской Федерации в целом);

2) родовый (совокупность институтов налогового права, в отношении которых осуществляется посягательство). В налоговой сфере можно выделить несколько групп родовых объектов – общественные отношения, охраняющие права налогоплательщика (налоговых органов), обязанности налогоплательщика по уплате налогов, правила ведения бухгалтерского (налогового) учета, правила учета налогоплательщиков, обязанности налоговых органов и т.д.

3) непосредственный (конкретное правоотношение, на нарушение которого направлено противоправное деяние).

Объективной стороной налогового правонарушения является деяние, которое может быть выражено как действием, так и бездействием.

Выделяют две основные группы признаков, характеризующих объективную сторону налогового правонарушения:

- 1) обязательные;
- 2) факультативные.

К **обязательным признакам объективной стороны** относятся:

- 1) общественно опасное деяние;
- 2) общественно опасные последствия;
- 3) причинная связь между деянием и последствиями.

К **факультативным признакам объективной стороны** относят:

- 1) время совершения правонарушения;
- 2) место совершения правонарушения;
- 3) обстановку совершения правонарушения;
- 4) способ совершения правонарушения.

Наличие факультативных признаков объективной стороны правонарушения будет необходимо для наступления налоговой ответственности только в том случае, когда это непосредственно

указанно в статье НК РФ, устанавливающей санкции за такое нарушение закона.

Под **субъектом налогового правонарушения** понимается лицо, его совершившее. Субъектом налогового правонарушения может являться вменяемое лицо, достигшее ко времени совершения налогового правонарушения определенного законом возраста.

В налоговых правонарушениях выделяют две группы невосхищенный возможных субъектов:

1) организации:

а) юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;

в) международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации;

2) физические лица:

а) граждане Российской Федерации (в том числе бипатриды, одно из гражданств которых – российское);

б) иностранные граждане (в том числе бипатриды);

в) лица без гражданства (апатриды).

Существует еще одна классификация субъектов налоговых правонарушений. В зависимости от статуса участия в налоговых у правоотношениях субъекты правонарушений подразделяются на:

1) налогоплательщиков и плательщиков сборов – организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы;

2) налоговых агентов – лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов;

3) налоговые органы и их должностные лица.

Налоговым кодексом установлены следующие условия, с которыми законодатель связывает привлечение физических лиц к налоговой ответственности:

1) установленный законом возраст. Минимальный возраст, с которого может наступать налоговая ответственность, установлен в ст. 107 НК РФ и составляет 16 лет;

2) вменяемость, т.е. способность физического лица понимать значение своих действий и руководить ими. Невменяемое лицо не

несет юридической ответственности за совершаемые им деяния, так как оно не способно их ни понимать, ни контролировать. Существует два критерия невменяемости: медицинский и юридический.

Особую категорию лиц, подлежащих ответственности за совершенное налоговое правонарушение, составляют должностные лица.

Под **должностным лицом** понимаются работники организации, наделенные властными полномочиями и способные принимать решения, являющиеся юридическими фактами.

Можно выделить две основные группы должностных лиц, участвующих в налоговых правоотношениях:

1) должностные лица организаций-налогоплательщиков и налоговых агентов;

2) должностные лица государственных органов (налоговых, таможенных, полиции и т.д.).

Субъективная сторона налогового правонарушения характеризуется *формой вины*: умышленной или неосторожной.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 НК РФ.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем

в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 НК РФ за совершение налогового правонарушения.

При наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112 НК РФ, размер штрафа увеличивается на 100 %.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции). Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекло три года (*срок давности*). При применении указанного срока давности судам надлежит исходить из того, что в контексте ст. 113 НК РФ моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленных Кодексом порядке и сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности.

Как было сказано выше, налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

При применении указанной нормы необходимо иметь в виду, что исчисление данного срока со дня составления акта производится в случае привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности по результатам выездной налоговой проверки, а также в случае привлечения к установленной НК РФ ответственности лиц, не являющихся налогоплательщиками (налоговыми агентами), поскольку только в этих случаях НК РФ предусматривает составление акта (п. 1 ст. 100 и п. 1 ст. 101.1).

Органы внутренних дел (полиция) рассматривают дела об административном правонарушении, предусмотренном ст. 15.1

КоАП РФ – о нарушении порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ к основным налоговым правонарушениям относятся:

1. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116).

Объект – общественные отношения, устанавливающие порядок постановки на учет в налоговом органе, в частности срок постановки на учет.

Объективная сторона – выражается в бездействии, т.е. в невыполнении предписаний НК РФ (ст. 83), обязывающих налогоплательщика встать на налоговый учет.

Субъект – налогоплательщик (может быть как юридическим, так и физическим лицом, в том числе индивидуальным предпринимателем).

Субъективная сторона – виновное совершение рассматриваемого правонарушения может быть в форме умысла (например, нарушение срока постановки на учет в целях уклонения от уплаты налогов в условиях информированности налогоплательщика об указанных сроках) или неосторожности (в той ситуации, когда налогоплательщик ссылается на незнание установленных законом сроков либо совершает правонарушение в связи с нарушением процедуры постановки на учет).

Санкция – взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

Квалифицирующий признак – период просрочки постановки на учет в налоговый орган составляет более 90 дней. Санкция – взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

2. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117).

Объект – общественные отношения по осуществлению налогового контроля.

Объективная сторона – правонарушение совершается всегда сочетанием двух деяний:

1) действие: ведение предпринимательской деятельности юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем;

2) бездействие: уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

Субъект – юридическое лицо или индивидуальный предприниматель.

Субъективная сторона – умышленная или неосторожная форма вины.

Санкция – взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб.

Квалифицирующий признак – ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев. Санкция – взыскание штрафа в размере 20 % доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту:

- 1) нахождения организации;
- 2) нахождения ее обособленных подразделений;
- 3) жительства физического лица;
- 4) нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

3. Нарушение сроков представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118).

Объект – общественный порядок осуществления налогового контроля. Непосредственный объект – общественные отношения по предоставлению налогоплательщиками сведений об открытии и закрытии счетов в банке.

Объективная сторона – представления налогоплательщиком в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке.

Субъект – налогоплательщик (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель).

Субъективная сторона – виновное (умысел или неосторожность) совершение рассматриваемого правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

4. Непредставление налоговой декларации (ст. 119).

Объект – установленный порядок осуществления налогового контроля. Непосредственный объект – общественные отношения по подаче налоговой декларации.

Объективная сторона – непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

Субъект – налогоплательщик.

Субъективная сторона – виновное совершение налогового правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый

полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 руб.

Квалифицирующий признак – непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации.

Санкция – взыскание штрафа в размере 30 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

5. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120).

Объект – установленный законом порядок учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Объективная сторона – грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода.

Под *грубым нарушением* правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается:

- 1) отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета;
- 2) систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Субъект – налогоплательщик.

Субъективная сторона – виновное совершение деяния.

Санкция – взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

Квалифицирующий признак:

- 1) грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в течение более одного налогового периода. Санкция – взыскание штрафа в размере 15 000 руб.;

- 2) по признаку налоговых последствий – правонарушение, повлекшее занижение налоговой базы. Санкция – взыскание штрафа в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Пункт 2 ст. 108 Кодекса закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного правонарушения.

6. Неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 123).

Объект – установленный законом порядок уплаты обязательных платежей (налогов).

Объективная сторона – неуплата или неполная уплата сумм налога.

Метод совершения – занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействие). Субъект – налогоплательщик (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем), а также должностные лица налогоплательщика-организации или ПБОЮЛ.

Субъективная сторона – виновное совершение правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога.

Квалифицирующий признак – по субъективной стороне – правонарушение, совершенное умышленно. Санкция – взыскание штрафа в размере 40 % от неуплаченных сумм налога.

7. Невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123).

Объект – установленный порядок удержания и (или) перечисления налогов налоговыми агентами.

Объективная сторона – неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом.

Субъект – налоговый агент, а также должностные лица налогового агента.

Субъективная сторона – виновное совершение правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению.

В силу ст. 123 НК РФ с налогового агента взыскивается штраф за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика.

8. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125).

Объект – установленный законом порядок владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Объективная сторона – несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Субъект – налогоплательщики (юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица-налогоплательщики, не

являющиеся ПБОЮЛ), налоговые агенты и иные лица, на имущество которых наложен арест, а также и их должностные лица.

Субъективная сторона – виновное совершение правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

9. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126).

Объект – общественные отношения по осуществлению налогового контроля. Непосредственный объект – установленный порядок представления налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Объективная сторона – непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Субъект – налогоплательщик, налоговый орган и их должностные лица, а также иные лица, обязанные предоставлять в налоговый орган сведения, необходимые для осуществления налогового контроля.

Субъективная сторона – виновное совершение правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Квалифицирующий признак – по признаку объективной стороны (методу совершения) – непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в:

1) отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа;

2) ином уклонении от представления таких документов;

3) представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ.

Санкция – взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

10. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1).

Объект – общественные отношения по осуществлению налогового контроля. Непосредственный объект – установленный законом порядок сообщения сведений налоговому органу.

Объективная сторона – неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Налоговым кодексом это лицо должно сообщить

налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Субъект – налогоплательщик, налоговый агент и их должностные лица, а также иные лица, обязанные сообщать сведения налоговому органу.

Субъективная сторона – виновное совершение правонарушения.

Санкция – взыскание штрафа в размере 1000 рублей.

Квалифицирующий признак – совершение правонарушения повторно в течение календарного года. Санкция – взыскание штрафа в размере 5000 руб.

11. Нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах (ст. 132).

11.1. Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику.

Объектом данного правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений.

Объективная сторона преступления выражается в:

1) открытии банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет в налоговом органе;

2) открытии банком счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам.

11.2. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора.

Объектом правонарушения являются отношения, складывающиеся при формировании финансовых ресурсов государства.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в нарушении банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора.

Субъектом данного правонарушения является банк.

11.3. Неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сборов и налогового агента.

Объектом правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, являются отношения, складывающиеся при формировании финансовых ресурсов государства.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в:

1) исполнении банком поручения на перечисление средств другому лицу, не связанному с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора;

2) исполнении банком иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет.

11.4. Неисполнение решения о взыскании налога, сбора, пени.

Объектом данного налогового правонарушения являются отношения, складывающиеся при формировании финансовых ресурсов государства.

11.5. Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Объектом данного правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений.

Объективная сторона данного правонарушения заключается в непредставлении банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в срок.

Порядок взыскания налоговых санкций

Согласно п. 1 ст. 114 НК РФ мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является **налоговая санкция**, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 НК РФ.

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика (иного лица) к ответственности за совершение налогового правонарушения соответствующий налоговый орган обращается с иском в суд о взыскании с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ. Налоговый орган обращается в суд с иском в случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму санкции либо пропуска налогоплательщиком срока ее уплаты, указанного в требовании об уплате налоговой санкции. Предложение уплатить добровольно сумму налоговой санкции может быть сделано обязанному лицу как непосредственно в решении о привлечении (об отказе в привлечении) этого лица к ответственности, так и путем направления этому лицу требования об уплате налога (сбора), пени и штрафов. Заметим, что предложение налоговым органом налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции до обращения с иском в суд является обязанностью налогового органа, несоблюдение которой влечет возвращение искового заявления.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося

индивидуальным предпринимателем, – в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

Заявление о взыскании обязательных платежей и санкций должно соответствовать общим требованиям, предъявляемых процессуальным законодательством к исковым заявлениям. Кроме того, в заявлении должны быть также указаны:

- 1) наименование платежа, подлежащего взысканию, размер и расчет его суммы;
- 2) нормы федерального закона и иного нормативного правового акта, предусматривающие уплату платежа;
- 3) сведения о направлении требования об уплате платежа в добровольном порядке.

К заявлению о взыскании обязательных платежей и санкций прилагается документ, подтверждающий направление заявителем требования об уплате взыскиваемого платежа в добровольном порядке.

Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания разделить обязательных платежей и санкций, возлагается на заявителя.

В случае непредставления заявителем доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, суд может истребовать их по своей инициативе.

При рассмотрении дел о взыскании обязательных платежей и санкций суд в судебном заседании устанавливает, имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы.

Решение арбитражного суда по делу о взыскании обязательных платежей и санкций принимается по общим правилам, предусмотренным процессуальным законодательством для принятия решений.

При удовлетворении требования о взыскании обязательных платежей и санкций в резолютивной части решения должны быть указаны:

1) наименование лица, обязанного уплатить сумму задолженности, его местонахождение или место жительства, сведения о его государственной регистрации;

2) общий размер подлежащей взысканию денежной суммы с определением отдельно основной задолженности и санкций.

Обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц

Предоставление налогоплательщикам гарантий защиты их прав – необходимое условие демократичной налоговой системы. Налогообложение серьезно ограничивает право собственности гражданина, закрепленное ст. 35 Конституции РФ, а любое ограничение конституционных прав допустимо лишь в той мере, в какой это необходимо для защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства (ст. 55 Конституции РФ). *В широком смысле под защитой прав налогоплательщиков* следует понимать все юридические, идеологические, материальные гарантии, установленные в рамках налоговой системы государства и призванные обеспечить соразмерность ограничения прав конкретного налогоплательщика и интересов общества в целом. *В узком смысле под защитой прав налогоплательщиков* обычно понимается обращение в те или иные государственные органы для рассмотрения законности и обоснованности действий (бездействия) налоговых органов по отношению к данному налогоплательщику.

Основной способ защиты прав налогоплательщиков – обращение в налоговые или судебные органы в соответствии с правилами о подведомственности.

Защита прав налогоплательщиков в административном порядке

Административный способ защиты прав налогоплательщика заключается в разрешении возникших разногласий в рамках системы налоговых органов без передачи спора в суд.

В РФ налогоплательщик вправе обжаловать ненормативный акт налогового органа и действия (бездействие) их должностных лиц соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Подача жалобы возможна в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. В случае пропуска этого срока по уважительной причине срок подачи жалобы может быть восстановлен лицом, которому направлена жалоба (ст. 139 НК РФ).

Статья 140 НК РФ устанавливает срок рассмотрения жалобы и принятия по ней решения в один месяц с момента получения жалобы соответствующим лицом. По итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение. По общему правилу подача жалобы не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случая, когда налоговый орган или должностное лицо, рассматривающее жалобу, приостанавливает их исполнение (ст. 141 НК РФ).

Преимущества административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами:

- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юристов;
- быстрое рассмотрение жалобы;
- отсутствие необходимости уплаты пошлины;
- обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность более тщательно подготовиться к защите своей позиции.

Защита прав налогоплательщиков в судебном порядке

В Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П Конституционный Суд Российской Федерации указал, что «налогоплательщику... гарантируется вытекающее из статьи 46 Конституции Российской Федерации право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц». Поскольку право на судебное рассмотрение спора налогоплательщика с налоговым органом предусмотрено актом высшей юридической силы, оно не может быть ограничено законодательством. «Административный порядок обжалования, таким образом, может существовать только как альтернативный или же в качестве досудебной стадии разрешения спора».

Право налогоплательщиков на судебное обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц закреплено также ст. 137–138 НК РФ. Такое обжалование производится юридическими лицами и индивидуальными

предпринимателями в арбитражный суд, а физическими лицами – непредпринимателями в суд общей юрисдикции.

Кодекс не конкретизирует порядок рассмотрения подобных исков. Он содержит лишь отсылочную норму, поэтому судопроизводство по данной категории дел осуществляется в соответствии с положениями арбитражного и гражданского процессуального законодательства.

Во многих арбитражных судах Российской Федерации в соответствии с Указом Президента РФ от 21 июля 1995 г. № 746 «О первоочередных мерах по совершенствованию налоговой системы Российской Федерации» учреждены коллегии по рассмотрению споров в сфере налогообложения. Но, во-первых, это касается только арбитражных судов, во-вторых, такие коллегии рассматривают налоговые дела лишь в качестве судов первой инстанции, в-третьих, не исключена взаимозаменяемость судей, относящихся к разным коллегиям одного арбитражного суда.

Преимущества судебного способа разрешения конфликтов с налоговыми органами по сравнению с административным порядком состоят в следующем:

- относительная объективность рассмотрения спора, как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо выше, чем в административном;
- возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по существу;
- детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;
- возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда.

Основные способы обжалования актов и действий (бездействия) налоговых органов в судебном порядке:

Предъявление иска о признании недействительным ненормативного акта налогового органа

Предметом обжалования по таким искам является, как правило, решение (постановление) налогового органа о взыскании недоимки, пеней и штрафов, принятое по результатам налоговой проверки. Оно адресовано конкретному налогоплательщику и именно для него порождает правовые последствия, поэтому является ненормативным

актом государственного органа, нарушающим, по мнению налогоплательщика (истца), его законные права и интересы.

Однако перечень ненормативных актов налоговых органов не исчерпывается решениями, принятыми по результатам проверок. Правовые последствия для налогоплательщика могут иметь и иные акты налогового органа, как бы они не были оформлены, – протоколы, инкассовые поручения, письма, требования об уплате налогов и т.п. Статус ненормативного акта имеют любые документы, принятые в отношении конкретных участников налоговых отношений и подписанные руководителем налогового органа или его заместителем. Но налогоплательщик, обжалующий такие документы, нередко сталкивается с необходимостью доказывания их существования и квалификации в качестве ненормативных актов.

Предъявление иска о признании недействительным нормативного акта налогового органа

Налогоплательщик вправе обжаловать в суд нормативные акты налоговых органов, если считает, что они налагают на него дополнительные, не предусмотренные законодательством обязанности и выходят за рамки компетенции принявшего их органа.

Статья 138 НК РФ прямо устанавливает, что обжалование нормативных актов налоговых органов организациями и предпринимателями осуществляется в арбитражном суде. Поэтому нормативные акты налоговых органов обжалуют в суды общей юрисдикции только граждане, не являющиеся предпринимателями.

Предъявление иска о признании незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа

Согласно ст. 137 НК РФ налогоплательщик вправе обжаловать в суд не только акты налоговых органов, но и действия (бездействие) их должностных лиц, которые, по мнению налогоплательщика, нарушают его права. Данная категория исков позволяет налогоплательщику защищать свое право, даже если нарушение этого права происходит вне связи с каким-либо актом налогового органа, – нормативным, ненормативным, имеющим форму решения или иного документа и т.д.

Типичный пример: налогоплательщик заявляет в налоговую инспекцию о налоге, излишне уплаченном в бюджет, просит вернуть ему соответствующую сумму, но никакого ответа от налогового органа не получает. В этом случае налицо незаконное бездействие должностного лица, в компетенции которого находятся рассмотрение заявления налогоплательщика и принятие по нему решения, и такое бездействие может быть обжаловано в суд.

Следует иметь в виду, что результатом удовлетворения иска о признании незаконными действий (бездействия) может быть лишь констатация факта их незаконности и понуждение налогового органа к прекращению таких действий или бездействия, но не решение связанных с этим вопросов по существу.

Так, в вышеописанном примере подтверждение судом позиции налогоплательщика означало бы, что налоговый орган обязан принять решение по заявлению налогоплательщика о возврате суммы налога. Но это решение может быть как положительным, так и отрицательным, и в обоих случаях налоговый орган будет считаться исполнившим судебное решение. Если же налогоплательщик не согласен с существом принятого налоговым органом решения, он вправе вновь обратиться в суд с иском о признании недействительным ненормативного акта налогового органа.

Ответчиком по искам о признании незаконными действий (бездействия) является не виновное должностное лицо, а налоговый орган, поскольку его работники, уполномоченные совершать те или иные действия, совершают их от имени налогового органа, а не от своего собственного.

Предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению.

Иски данного вида относятся к имущественным искам, что, как правило, влечет уплату большей по сравнению с указанными выше видами исков государственной пошлины при подаче иска в суд. Но в ситуации, когда формальное решение налогового органа по каким-либо причинам отсутствует, но на банковский счет налогоплательщика уже направлено инкассовое поручение, предъявление иска о признании поручения не подлежащим исполнению представляется наиболее удобной (а иногда и единственно возможной) формой защиты прав налогоплательщика.

Предотвратить необоснованное списание средств со счета по обжалуемому инкассовому поручению удастся далеко не всегда, поскольку банк обязан исполнить инкассовое поручение не позднее следующего операционного дня (п. 6 ст. 46 НК РФ). Заявление об обеспечении исковых требований удовлетворяется судом также не позднее дня, следующего за днем поступления этого заявления в суд (п. 2 ст. 75 АПК РФ). Поэтому чаще всего к тому времени, когда налогоплательщик получает определение об обеспечении иска, его средства уже списаны в бюджет. В этом случае процессуальное законодательство позволяет истцу изменить предмет иска и заявить требования о возврате из бюджета незаконно взысканных сумм.

Предъявление иска о возврате из бюджета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов

Защита прав налогоплательщика путем предъявления подобных исков целесообразна в случаях, во-первых, когда нет ненормативного акта налогового органа, который повлек излишнюю уплату или взыскание сумм с налогоплательщика и который мог бы быть предметом обжалования, и, во-вторых, когда необходимо получение исполнительного документа, с помощью которого налогоплательщик мог бы добиться принудительного исполнения судебного решения о возврате сумм из бюджета.

В законодательстве нет нормативно четкого указания, кто должен выступать ответчиком по искам о возврате из бюджета сумм налогов, пеней и штрафов. С одной стороны, ст. 78–79 НК РФ предусматривают, что возврат этих сумм является обязанностью налогового органа, с другой – фактический возврат денежных средств самим налоговым органом может вызвать затруднения, поскольку средствами бюджета налоговые органы не распоряжаются – это прерогатива Минфина России и подчиненных ему финансовых органов. По нашему мнению, налогоплательщику целесообразно указывать в иске в качестве ответчиков и территориальный налоговый орган, и финансовый орган, в компетенции которого находится возврат средств из бюджета соответствующего уровня.

Предъявление иска о возмещении убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов

Возмещение убытков, причиненных налогоплательщику действиями (бездействием) налоговых органов, – это мера гражданско-правовой ответственности государства за деятельность своих органов, которая предусмотрена ст. 16 ГК РФ. Взыскание убытков происходит в порядке искового производства путем предъявления имущественного иска. Основные проблемы, связанные с предъявлением такого рода требований, рассматриваются в параграфе «Ответственность налоговых органов и их должностных лиц» гл. 20 «Налоговые органы».

Обращение в Конституционный Суд Российской Федерации

Особым способом судебной защиты прав налогоплательщиков является обращение в Конституционный Суд Российской Федерации, который уже неоднократно высказывал свою позицию по вопросам налогового законодательства.

Согласно ст. 96–97 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» граждане и их

объединения вправе обратиться в КС РФ с жалобой о признании неконституционным закона или отдельных его положений, если:

- а) этим законом нарушены их права и свободы;
- б) этот закон применен или подлежит применению в конкретном деле.

Таким образом, налогоплательщик, который считает свои права нарушенными тем или иным налоговым законом, может обжаловать его в КС РФ лишь после предварительного обращения в суд общей юрисдикции или арбитражный суд и применения обжалуемых положений закона в его деле.

На сегодня проблема национальной безопасности заняла особое место среди общесистемных категорий, характеризующих состояние общества. Глобализация сегодня ведет к усилению взаимосвязи и взаимовлияния национальных хозяйств, являясь по сути одним из ключевых процессов развития мирового сообщества. В условиях глобализации границы национальных хозяйств не играют прежней роли, мировое хозяйство постепенно приобретает общую основу. Глобализация сопровождается сложными процессами, нарастанием дисбалансов мирового развития. Вопрос о национальной, в частности экономической, безопасности в таких условиях встает особенно остро. Под экономической безопасностью следует понимать такое состояние экономической системы, которое позволяет поддерживать нормальные условия жизнедеятельности населения, обеспечивать устойчивое развитие народного хозяйства и последовательно реализовывать национальные интересы, обеспечивая собственную независимость в политических, экономических, военных и других сферах.

Также экономическая безопасность подразумевает такое состояние экономики, при котором обеспечивается гарантированная защита национальных интересов, социальная направленность политики, достаточный оборонный потенциал даже в случае неблагоприятного сценария развития внешних и внутренних процессов.

С позиции глобализации следует выделять внутреннюю и внешнюю угрозу экономической безопасности страны. К внутренним угрозам как правило относят неспособность государства к самосохранению и саморазвитию, обусловленную состоянием собственной экономики. Внешние угрозы представляют собой внешнеэкономические и геополитические факторы, а также глобальные экологические процессы, подрывающие национальный суверенитет.

В то же время, длительное сохранение внутренних угроз экономической безопасности делает государство более уязвимым

перед внешними угрозами. Экономически слабое государство лишается возможности проводить самостоятельную внешнюю политику, тем самым превращаясь в заложника транснациональных корпораций, транснациональной организованной преступности, международных экономических объединений и других государств.

Исторически и логически одной из наиболее острых проблем для России является проблема предупреждения и профилактики правонарушений в области налогов и сборов.

Таблица 1.

**Варианты мер по снижению масштабов теневого сектора
и предупреждения правонарушений в области налогов и сборов**

Подход	Метод	Возможные меры
Ужесточение наказания	Совершенствование механизма выявления нарушений	Улучшение работы с данными, внезапность объединение усилий проверяющих органов, участие в международных соглашениях
	Усиление наказаний	Повышение наказания за налоговые преступления, введение уголовной ответственности, продление сроков давности и пр.
	Осознание угрозы быть разоблаченным и последствия	«Социальная реклама», показывающая все негативные последствия ведения теневого бизнеса – от социальной незащищенности до эффективности процедур по выявлению нарушений и уголовной наказуемости уклонения от налогов
Стимулирование формализации деятельности	Превентивные меры (предотвращение ухода в тень)	Упрощение налогового учета Налоговые стимулы Облегчение перехода к режиму «самозанятости» Введение новых категорий занятости в законодательство Развитие налоговых режимов для мелкого бизнеса
	Стимулирование добровольного выхода из тени	Налоговые амнистии, поощрение добровольного выхода из тени
	Создание связей и коалиций, удерживающих от ухода в тень	Обеспечение преимуществ работы с честными партнерами Повышение уровня образования Обмен информацией Налоговая прозрачность Прозрачность административных процедур

В настоящее время выделяют два основных подхода к легитимации теневого сектора и предупреждения правонарушений в области налогов и сборов – ужесточение наказания и стимулирование добровольного выхода из тени.

Данные подходы как правило редко используются по отдельности и чаще всего применяются различные комбинации ужесточающих и стимулирующих мер. Варианты мер, позволяющих снизить масштабы теневого сектора и предупредить правонарушения в области налогов и сборов, сформулированы в таблице 1.

Среди практических, получивших распространение в мировой практике мер, направленных на снижение теневого сектора и предупреждения правонарушений в области налогов и сборов, можно выделить следующие:

- ужесточение требований к заявкам на право налогового вычета в отраслях с высокими рисками ухода в тень (Канада, Швеция, Великобритания, США);

- расширение использования практики использования данных «третьих сторон» при выявлении «бросающегося в глаза» потребления (сверхдорогих товаров и предметов роскоши) (Австралия);

- публикация в открытом доступе имен крупных налогоплательщиков – политика *namingand shaming* (Великобритания);

- создание системы стандартов или типовых показателей для отраслей, которые показывали бы соотношения между затратами и выпуском (Австралия);

- принудительное использование сертифицированных кассовых аппаратов (с черным ящиком) для организаций, использующих наличный расчет (Канада, Швеция, Греция);

- принудительное использование регистров наемных работников с обязательным указанием личных данных работника, отработанного времени, вида деятельности организации и ее названия (Швеция);

- дополнительные штрафы для налогоплательщиков, которые ранее уже были уличены в уклонении от налогов (Великобритания);

- создание службы связи с налогоплательщиками, прошедшими аудиторскую проверку, для мониторинга текущего положения и обеспечения помощи в случае необходимости (Австралия).

Одной из наиболее успешных мер по борьбе с теневым сектором и предупреждения правонарушений в области налогов и сборов является также создание добровольных программ по выходу из теневого сектора для крупных предприятий. Акцент в таких программах делается на снижении наказания при добровольном

выводе средств из офшоров. Ключевые элементы стимулирования – высокий уровень ответственности за нарушение налогового законодательства и существенно более мягкое наказание в случае добровольной «явки с повинной», при этом смягчение наказания может выражаться как в снижении денежных штрафных санкций, так и в отмене для нарушителей уголовной ответственности, и замене ее на другой вид ответственности, скажем, административной.

Говоря о и предупреждении правонарушений в области налогов и сборов, следует отдельно остановиться на проблеме неформальной занятости. Ни для кого не секрет, что для многих хозяйствующих субъектов использование труда мигрантов становится существенной статьей экономии, а неформальная занятость – одним из ключевых способов ухода от налогообложения. По некоторым оценкам, в мире 60 % работников несельскохозяйственной сферы заняты в неформальном секторе.

Среди специалистов существует мнение, что чем выше уровень экономического развития страны, тем ниже неформальная занятость. Неформальные трудовые отношения больше всего распространены в странах Латинской Америки, Африки и Южной Азии. С данной позиции может показаться, что эффективной мерой борьбы с неформальной занятостью могло бы стать повышение темпов экономического роста, что верно лишь отчасти.

Во-первых, снижение неформальной занятости возможно, только когда экономический рост происходит именно в тех секторах, где присутствует неформальная занятость (или когда неформальные работники имеют свободный доступ к секторам, в которых происходит рост). Если рынок труда сегментирован и мобильность работников низкая, то экономический рост не решит проблемы неформальных трудовых отношений.

Во-вторых, экономический рост в секторах с низкой производительностью труда, напротив, может привести к увеличению неформальной занятости.

Хотя неформальную занятость вряд ли возможно искоренить полностью, существуют меры, способные стимулировать ее сокращение. Это, прежде всего, повышение качества институциональной среды и создание эффективных механизмов перехода в правовое поле трудовых отношений.

В России оценки структуры неформального сектора приводятся Росстатом. В наибольшей степени неформальные трудовые отношения распространены в сельском и лесном хозяйстве, оптовой и розничной торговле и строительстве. При этом международные

сопоставления показывают, что неформальные трудовые отношения распространены в России меньше, чем в странах с формирующимся рынком, но больше, чем в развитых странах.

Социологические исследования по проблеме теневой экономики в России, проводимые Центром социально-политического мониторинга Института прикладных экономических исследований РАНХиГС показывают, что в настоящее время в России около 12 % граждан заняты только на теневом рынке труда, т.е. основная работа этих граждан не скреплена никакими официальными трудовыми соглашениями с работодателем, и как следствие, выпадает из зоны налогообложения.

Порядка 40 % работников (около 30 млн человек) периодически или регулярно совмещают официальную трудовую деятельность с дополнительной занятостью, не оформленной официально – желание работников увеличить свои доходы вынуждает каждого второго прибегать к дополнительной трудовой нагрузке в неофициальном секторе. При этом лишь 10 % экономически активного населения при дополнительной занятости стремится официально оформлять свои трудовые взаимоотношения.

Социологические опросы подтверждают данные Росстата, что лидерами по распространенности теневой занятости является сектора торговли, строительства и сельского хозяйства. Кроме того, в строительстве и торговле происходит наибольшее ущемление социальных прав работников, связанное с выплатой заработной платы «в конвертах» которую получают около половины работников в данных сферах.

При этом зачастую в теневую деятельность оказываются вовлечены граждане, представляющие малообеспеченные слои населения, с невысоким уровнем образования, а также люди, в недавнем прошлом переместившиеся на новое постоянное место жительства.

Наиболее важной характеристикой масштабов теневого сектора служит не доля занятых в теневом секторе, а доля скрытой зарплаты, которую можно оценить на основании данных Росстата по системе национальных счетов. Этот показатель дает представление о масштабах уклонения от уплаты налогов на труд. Как видно на рисунке ниже, для доли теневой зарплаты характерен повышательный тренд, что можно считать признаком усиления практики ухода в тень.

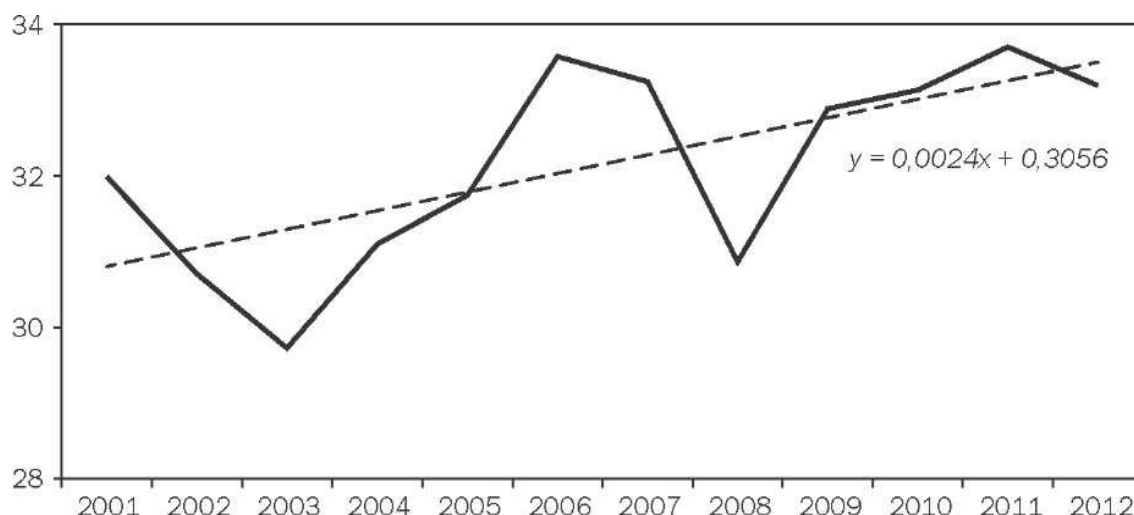


Рисунок 2. Динамика доли скрытой заработной платы, %⁸.

Имеющиеся оценки доли скрытой зарплаты показывают, что в 2010–2012 гг. она составляла около трети полной заработной платы, т.е. половину от официальной («белой») зарплаты, служившей базой начисления налогов на труд.

Объем скрытой заработной платы позволяет определить, насколько велик разрыв между фактическим и потенциальным уровнем собираемости налогов на труд по отношению к официальной базе. По приблизительным оценкам, недополученные бюджетные доходы составляют более 5 % ВВП (примерно 3,3 % ВВП – социальные взносы и 1,9 % ВВП – НДФЛ).

Дополнительный вклад в размер неформальной занятости вносит процесс нелегальной миграции.

Выборочные опросы Центра миграционных исследований показали, что различие в среднемесячной зарплате россиян и мигрантов составило около 15 %.

Вместе с тем, стоит отметить, что в связи с недавними реформами в сфере миграционной политики – введением квот для иностранных мигрантов – в настоящее время данная величина, вероятнее всего, снизилась.

Тем не менее, учитывая, что помимо подоходного налога с недавних пор на зарплату иностранных граждан в ряде случаев также начисляются социальные взносы, в том числе в Пенсионный фонд,

⁸ Гурвич Е.Т., Суслина А.Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Финансовый журнал. 2015. № 4.

можно примерно оценить масштаб выпадающих доходов бюджета в порядке 50-60 млрд руб. ежегодно.

Предупреждение и профилактика правонарушений в области налогов и сборов в России сталкивается с рядом специфических российских особенностей.

Низкий уровень финансовой и экономической грамотности, а также скептическое отношение к понятиям «частная собственность» и «частное предпринимательство» приводят к тому, что в обществе отсутствует понимание вреда, наносимого экономике теневой деятельностью. Распространенность среди представителей проверяющих органов негласная «презумпция виновности» налогоплательщика и низкий уровень защиты прав создает стимулы для решения проблемы налогообложения за рамками правового поля, что приводит к распространению коррупции и еще большему ослаблению формальных общественных институтов.

Исходя из этого, особенно привлекательными в этом контексте становятся низконалоговые юрисдикции – офшоры, которые помимо более низких налоговых ставок предлагают своим резидентам защиту бизнеса в рамках международного права.

Принимая во внимание вышесказанное, следует отметить, что в современных условиях предупреждение и профилактика правонарушений в области налогов и сборов становится еще сложнее.

Несмотря на то, что уклонение от уплаты налогов является лишь «вершиной айсберга», именно эффект налоговых уклонений наиболее заметен для государственных органов а, поскольку он прямо указывает на наличие возможности повысить налоговые сборы и увеличить доходы и расходы бюджета.

В период острого бюджетного дефицита вопросы повышения налоговых сборов за счет легализации теневых оборотов закономерно выходят на первый план. Вместе с тем, руководствуясь краткосрочными задачами быстрого повышения доходов, государство не должно допустить традиционной для таких ситуаций ошибки – ограничить борьбу с теневым сектором мерами по ужесточению контроля и наказаний вместо комбинации поощрительных и наказательных мер.

При этом попытки решить проблему поиска дополнительных доходов с помощью ужесточения налогового контроля, без изменения общей бизнес-среды могут привести не к повышению сборов, а к еще большему разрастанию теневого сектора и появлению новых схем уклонения от налогов.

Наиболее важными для предупреждения и профилактики правонарушений в области налогов и сборов являются следующие факторы.

1. Правовая оценка теневого сектора в глазах общества

Например, кажущаяся на первый взгляд невинной выплата заработной платы «в конвертах» по сути дела означает участие организации в нелегальном обороте наличных денег, который, в свою очередь, может быть связан (и чаще всего связан) с крупными мошенническими схемами, контрабандой, незаконной торговлей оружием, наркотиками и прочими традиционными видами криминальной деятельности.

По данным социологических исследований, за последнее десятилетие увеличилось число людей, склонных считать, что теневая экономическая деятельность приносит пользу обществу.

Кроме того, опросы подтверждают тезис, что в российском обществе сложилась ситуация, когда не вполне законные формы ведения предпринимательской деятельности одобряется значительной частью трудоспособного населения страны. В частности:

- 42,1 % граждан считают допустимым, когда люди, занимающиеся индивидуальной трудовой деятельностью, полностью или частично уклоняются от уплаты налогов;
- 21,7 % участников опроса положительно относятся к торговле «из рук в руки», минуя кассу;
- 44,6 % безразличны к проявлениям теневой активности;
- 45,6 % положительно относятся к тому, что многие люди выполняют строительные, ремонтные или другие работы, получая за это деньги из рук в руки, минуя кассу.

Более того, в российском обществе укореняется мысль, что люди не имеют возможности увеличить свои доходы или повысить свой уровень жизни, не нарушая законов.

Таким образом, необходимо направить усилия правительства на проведение информационной кампании по разъяснению населению криминальной основы теневых операций, что в конечном счете позволит сформировать в общественном сознании четкую связь между налоговыми преступлениями и криминальной деятельностью, за ведение которой предусмотрено наказание, в т.ч. уголовная ответственность.

Несмотря на сложившееся в российском обществе нейтрально-положительное отношение к налоговым преступлениям, общественное осуждение традиционных криминальных видов деятельности все еще сохраняется на высоком уровне.

Таким образом, отождествление налоговых преступлений с криминальной деятельностью в широком понимании может способствовать изменению общественного отношения к теневым операциям и создаст импульс к отказу от участия в теневых схемах. Информационная кампания может осуществляться через социальную рекламу сайты правительственных (Минфина России и ФНС) и общественных организаций.

2. Проблема самозанятого населения и неформальная занятость

Масштабы теневых услуг в России очень существенны. По оценкам А. Покиды, под налогообложение не попадает объем услуг на сумму порядка 4 трлн руб. в год. Это означает около 520 млрд руб. в год неуплаченного налога на доходы физических лиц. При этом, несмотря на столь значительные показатели совокупных непопадающих под налогообложение доходов, большая часть этого объема фактически является недостижимой для налоговых органов, поскольку она складывается из множества мелких услуг на ничтожно малые суммы, которые не оформляются официальными договорами подряда или другими, подразумевающими отчисление налогов. В эту категорию можно отнести следующие услуги:

- услуги нянь, сиделок, консьержей, сторожей – обычная подработка пенсионеров;
- транспортные услуги;
- медицинские услуги, оказываемые врачами вне основного места работы;
- репетиторство;
- мелкий бытовой ремонт;
- услуги стилистов, парикмахеров, оказываемые вне основного места работы или на дому;
- продажа фруктов и овощей выращенных на дачных участках и т.д.

Любая попытка ужесточения контроля над этими мелкими услугами в масштабе страны будет с экономической точки зрения неоправданной, поскольку даже в случае стопроцентной эффективности такой меры затраты на организацию такого контроля будут сопоставимы с потенциальными дополнительными доходами бюджета.

В международной практике такие мелкие проявления теневого оборота считаются неопасными для экономики и приветствуются, поскольку позволяют населению самостоятельно решать проблему крайней бедности («выживания») не требуя дополнительных расходов на социальную помощь со стороны государства. Поэтому для

эффективности борьбы с теневым сектором налоговым органам необходимо концентрировать внимание на более крупных налоговых нарушениях не растрачивая впустую административных и финансовых ресурсов в борьбе с мелкими нарушителями.

Проблема легализации самозанятого населения охватывает достаточно широкий круг профессий, в число которых входят и высокооплачиваемые виды деятельности – предоставление юридических услуг, дизайн, сфера развлечений и т.п. Для вывода таких людей на легальное поле требуется совершенствование института специальных налоговых режимов, в частности системы налогообложения вмененного дохода.

Отчасти проблему легализации самозанятого населения решает патентная система, однако по действующему на сегодняшний день законодательству право на покупку патента имеет только лицо, зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, при этом далеко не все самозанятые хотят оформлять статус индивидуального предпринимателя и, как следствие попадать в круг лиц, уплачивающих социальные взносы, что в значительной степени снижает рентабельность их деятельности.

Динамика доли наемных работников дает возможность косвенно оценить масштабы и динамику численности самозанятого населения. С 2000 г. доля наемных работников снизилась с 79 до 62 %. В номинальном выражении снижение составило 12 % – с 51,2 млн (2000 г.) до 44,9 млн (2015 г.) человек. Это означает, что, по грубой оценке, численность самозанятых за пятнадцать лет выросла более чем на 6 млн человек.

Столь существенное снижение доли наемных работников, с одной стороны, может объясняться повышением популярности традиционных для самозанятости профессий (адвокаты, творческие профессии и т.п.), а с другой – может быть признаком реализации оптимизационных налоговых схем, например переоформления наемных работников в статус индивидуального предпринимателя.

Таким образом, необходимо продумать новый инструмент налогового контроля, который позволял бы самозанятым гражданам вести легальную деятельность без оформления статуса ИП и предполагал бы регулярную (ежемесячную или годовую) уплату фиксированного платежа НДФЛ. Это также позволило бы выявить по-настоящему самозанятых граждан и отделить их от тех, которые де-факто являются наемными работниками, но официально имеют другой статус.

Отметим, что подобная по своей сути система действует для иностранных граждан, осуществляющих трудовую деятельность на территории РФ. Эта система обязывает иностранных физических лиц, работающих по найму на основании патента, уплачивать ежемесячно фиксированные авансовые платежи по налогу на доходы физических лиц (от 1200 до 5000 руб. в месяц в зависимости от региона).

Высокооплачиваемые самозанятые граждане традиционно сталкиваются с большими трудностями при необходимости выезда за границу, оформления кредита и в других ситуациях, требующих подтверждения финансового обеспечения, поскольку фактически находятся вне правового поля и не могут предоставить документов, подтверждающих наличие заработка. Создание системы «авансовых платежей НДФЛ» для российских граждан решило бы многие «технические» проблемы самозанятых людей с относительно высоким уровнем дохода и стимулировало бы добровольный выход из тени.

3. Борьба с обналичиванием

Практически все схемы увода прибыли и доходов в офшоры, выплат зарплат «в конвертах» проходят стадию обналичивания денежных средств. В связи с этим расширение безналичного оборота должно автоматически снижать масштабы теневого сектора.

В последние годы правительство и ЦБ РФ приняли ряд мер, которые оказали существенное влияние на сокращение теневого оборота наличных денег в экономике – санация банковской системы, повышение контроля над деятельностью платежных систем, установление лимитов на снятие наличных денег через банкоматы и на перевод средств между физическими лицами и т.п. При этом, чем жестче ответственность за обналичивание, тем выше будут издержки подобной деятельности – по различным оценкам, повышение стоимости обналичивания до 10 % может привести к существенному сокращению этого вида теневой деятельности.

Как правило, способы обналичивания денег сводятся к договоренности с компанией (ООО или ИП), которая по документам никак не связана с фирмой, желающей вывести средства. Такие способы не являются прямым нарушением действующего законодательства, поскольку отсутствуют доказательства того, что обналичивание производилось в интересах одной из сторон. Поэтому предприниматели не попадают под санкции со стороны проверяющих органов.

Еще один способ обналичивания денежных средств, набирающий популярность в последнее время, состоит в использовании финансовых инструментов, например, через покупку ценных бумаг за безналичный расчет и их последующую продажу за наличные или

вывод в офшоры через брокера. К таким схемам обычно прибегают, когда обналичиваемые суммы достаточно велики, и поэтому проверяющим органам следует уделять повышенное внимание контролю над такого рода операциями.

Таким образом, борьба с обналичиванием должна идти по следующим ключевым направлениям:

- выявление фирм-однодневок;
- ужесточение контроля над образованием и ликвидацией компаний;
- ужесточение контроля над банками, применяющими схемы «выкупа своих векселей за наличные» и другие подобные схемы;
- законодательное закрепление требований перевода всех операций с финансовыми инструментами на безналичную основу;
- законодательное требование по установке терминалов по приему пластиковых карт в секторах с высоким риском ухода в тень (ремонтные услуги, пассажирский транспорт, розничная торговля, общественное питание).

Особого внимания заслуживают меры по стимулированию добровольного перехода на безналичную оплату, поскольку они могут воздействовать на самый трудноуловимый для налоговых органов теневой сегмент – мелкие розничные продажи и оказание бытовых услуг. Суть таких мер сводится к стимулированию банков и платежных систем создавать привлекательные для потребителя банковские продукты – пластиковые карты с накоплением баллов, предоставление скидок, карт кешбэк и пр. Желание потребителя получить скидку или накопить бонус создает спрос на наличие возможности оплаты по безналичному расчету даже в самых мелких розничных магазинах или пунктах бытовых услуг. А это, в свою очередь, способствует «обелению» оборота мелких точек продаж.

4. Сложности сбора НДС

Проведенный анализ собираемости основных налогов в России выявил, что уровень собираемости⁹ некоторых важнейших налогов (НДС, налоги на труд) последовательно снижается. Отрицательные тенденции в динамике уровня собираемости важнейших нефтегазовых поступлений сигнализируют о наличии среднесрочных рисков недобора доходов даже при отсутствии каких-либо макроэкономических или административных шоков и косвенно указывают на усиление практики налоговых уклонений.

⁹ Определяется как поступление налогов по отношению к их возможному объему, рассчитанному по данным СНС.

Например, было показано, что собираемость НДС в отсутствие макроэкономических или административных шоков ежегодно снижается, и в результате российский бюджет каждый год теряет доходы на сумму порядка 0,06 % ВВП.

Выявленный понижающий тренд собираемости НДС объясняется, с одной стороны, снижением доли импортных товаров в составе налоговой базы НДС, а с другой – повышением доли теневой деятельности в структуре экономики¹⁰.

Нужно отметить, что в 2015 г. ФНС фиксировала существенное повышение собираемости НДС и объясняла это внедрением автоматизированных систем контроля (АСК-1 и АСК-2), позволяющих не допускать неправомерного возмещения НДС. Эффект этой меры, однако, был краткосрочным. В 2016 г. собираемость НДС практически вернулась к своим обычным значениям.

Мировой опыт борьбы с теневым сектором в контексте налога на добавленную стоимость традиционно сводится к следующим направлениям:

- борьба с трансфертным ценообразованием;
- борьба с фирмами-однодневками;
- совершенствование контрольно-кассовых аппаратов;
- введение инновационного автоматизированного налогового учета;
- минимизация списка объектов, облагаемых по льготным ставкам.

С момента введения в России закона, регламентирующего правила налогообложения сделок при участии взаимозависимых лиц¹¹, контроль над трансфертным ценообразованием заметно усилился, что позволило выявить новые проблемы в налоговом законодательстве. В частности, необходимо уточнить требования к раскрытию информации о контролируемых сделках, порядок применения методов определения цен для целей налогообложения, условий признания сделок контролируемыми и пр.

В целях усиления борьбы с фирмами-однодневками были ужесточены формальные требования для регистрации фирмы и введены новые основания для отказа в ее регистрации. Однако

¹⁰ Среди потенциальных причин снижения собираемости НДС могут быть также сдвиги в отраслевой структуре добавленной стоимости (с учетом значительных различий в уровне собираемости по видам деятельности) и введение дополнительных льгот.

¹¹ Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ, введение раздела V.1 «Взаимозависимые лица» в Налоговый кодекс РФ.

теневые структуры также адаптируются к новым правилам: например, для проведения сомнительных операций выбираются уже не однодневки, а давно зарегистрированные компании, которые когда-то вели реальную деятельность, также все более распространены случаи покупки разорившихся компаний и компаний на грани банкротства с целью их дальнейшего использования для ведения теневого бизнеса. Таким образом, для борьбы с этой проблемой налоговым органам необходимо проводить тщательный мониторинг эволюции теневых оптимизационных схем.

Постепенное обязательное внедрение сертифицированной инновационной контрольно-кассовой техники со временем могло бы помочь решить проблемы серой бухгалтерии и торговли «мимо кассы» в организациях, связанных с розничной торговлей и оказанием бытовых услуг населению.

5. Вывод прибыли в офшоры и деофшоризация

С точки зрения выпадающих доходов наиболее масштабные проблемы, связанные с уходом от уплаты налогов, имеют место при незаконном выводе финансовых активов в офшоры. Многие исследователи, занимающиеся анализом вывода капитала из России, сходятся во мнении, что масштабы вывода прибыли в офшоры очень велики. В частности, в работе Б.А. Хейфеца указывается, что большая часть торговли российской нефтью, металлами и зерном идет через швейцарских трейдеров, большинство из них используют спецрежимы офшорного типа, и девять из десяти совершаемых корпоративными структурами крупных сделок, в т.ч. компаниями с госучастием, не регулируются российскими законами.

Осознание масштабов офшоризации российской экономики дало толчок к разработке мер по возвращению российских капиталов обратно в Россию. Был принят ряд изменений в законодательство, среди которых введение новой главы в Налоговый кодекс (гл. 3 НК РФ), предусматривающей внедрение механизма налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний (КИК), введение понятий «налоговое резидентство организаций» и «фактический получатель дохода». Также Россия ратифицировала международную Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым делам и заключила Типовое межправительственное соглашение об обмене налоговой информацией.

Перечисленные налоговые нововведения в совокупности с ужесточением надзорной политики Банком России уже дали первые

результаты – объем «сомнительных операций»¹² (по методологии платежного баланса) за последние годы снизился в 25 раз — с \$38,8 млрд в 2012 г. до \$1,5 млрд в 2015 г.

Однако для успешного возвращения капиталов в Россию необходимо предпринять еще множество мер, например, утвердить порядок постановки иностранной компании на учет в качестве российского налогового резидента. Помимо прочего, существует ряд методологических проблем налогового учета, устранение которых могло бы заметно ускорить процесс перехода в российское налоговое резидентство.

В рамках борьбы с отмыванием теневых доходов необходимо также усиливать международное сотрудничество в области обмена налоговой информацией. Полезным было бы выполнение пунктов Плана действий ОЭСР против размывания корпоративной налоговой базы и вывода прибыли (*OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, BEPS*). План рекомендует принятие всеми странами конкретных согласованных мер, реализация которых должна позволить решить проблему вывода прибыли в офшоры.

6. Налоговая амнистия

В 2015 г. в России была предпринята попытка провести налоговую амнистию, в рамках которой лица, добровольно сдавшие специальную декларацию с перечислением своих иностранных активов и счетов, могли освободиться от ответственности за налоговые нарушения и от уплаты налогов за прошлый период.

Закон предлагал физическим лицам, являющимся потенциальными декларантами, на однократной основе в период с 1 июля по 31 декабря 2015 г. задекларировать четыре вида объектов:

- ✓ Имущество, включая доли и паи участия в российских и иностранных компаниях.
- ✓ Контролируемые иностранные компании, в которых декларант прямо не участвует, но иным образом контролирует.
- ✓ Иностранные счета или вклады.
- ✓ Иностранные счета или вклады, в отношении которых декларант является бенефициарным собственником.

Однако, вопреки ожиданиям, данная мера не принесла ожидаемых результатов – к концу 2015 г. было подано всего 200 деклараций.

¹² Согласно методологии платежного баланса, в «сомнительные операции» попадают: своевременно не полученная экспортная выручка; не поступившие товары и услуги в счет переводов денежных средств по импортным контрактам; переводы по фиктивным операциям с ценными бумагами.

Во многом ее относительная неэффективность объясняется тем, что риски разоблачения даже в случае неподачи декларации продолжали оставаться низкими. На тот момент Россия отсутствовала в официальном списке подписантов многостороннего Соглашения компетентных органов «Об автоматическом обмене информацией о финансовых счетах» (подписанного 51 страной в октябре 2014 г. в Берлине). А перечисление в законе объектов, подлежащих декларации, фактически выделило для собственников, те виды активов, которые на тот момент были недостижимыми для российских налоговых властей.

Ситуация несколько улучшилась после принятия ряда поправок к законодательству об амнистии и ее продления до середины 2016 г. Важным шагом стало подписание Россией в мае 2016 г. Международного соглашения об автоматическом обмене финансовой информацией. Эта мера с одной стороны свидетельствовала о серьезности намерений правительства бороться с выводом прибыли в офшоры, с другой – увеличила темпы подачи специальных деклараций по амнистии капиталов.

Вместе с тем, амнистия могла бы быть более эффективной, если бы:

- был расширен список активов, попадающих под амнистию, в т.ч. за счет нематериальных активов (например, прав требований по займам);
- было уточнено, что гарантии освобождения от уголовной ответственности распространяются не только на физических, но и на юридических лиц (очень часто собственность в офшорах регистрируется именно на юридическое лицо);
- был расширен срок действия амнистии на операции за прошлые периоды;
- существовало большее доверие к действиям власти – в условиях низкой защиты прав собственности потенциальные декларанты опасались, что амнистия за налоговые нарушения обернется пристальным вниманием к ним со стороны других проверяющих органов.

7. «Ловушка бедности» при переходе на следующий уровень бизнеса

Вопреки ожиданиям наличие льготных ставок налогообложения (например, для малого бизнеса) может способствовать уходу предпринимателей в теневой сектор. Данное явление можно объяснить действием т.н. «ловушки бедности», когда что само наличие прогрессивной шкалы налогообложения влечет за собой снижение

стимулов повышать уровень своего заработка, что в свою очередь автоматически приводит к более высокой налоговой нагрузке.

В отечественной практике подобная «ловушка» начинает действовать, когда предприятие малого бизнеса успешно развивается и в какой-то момент перестает соответствовать требованиям получения льготы, например, превышает порог допустимого для данной льготы дохода. В данном случае предприятие уводит часть своего оборота в тень, дабы избежать резкого увеличения налоговой нагрузки. Также на практике нередки случаи, когда успешные и вполне законопослушные рестораны или магазины в какой-то момент перестают принимать к оплате банковские карты, что является практически однозначным признаком их стремления скрыть часть оборота и прибыли от налоговых органов, чтобы сохранить свои показатели на уровне, позволяющем воспользоваться налоговыми преференциями.

Таким образом, при выборе механизма налоговых льгот следует избегать резкого роста налоговых ставок после достижения пороговых значений. Переход от льготной ставки к основной должен быть как можно более плавным.

8. Налогообложение цифровой экономики

Налогообложение цифровой экономики – одно из наиболее проблематичных направлений современной налоговой политики. Типичными операциями сферы электронной коммерции являются:

- продажа товаров через интернет;
- продажа электронных продуктов без физического носителя;
- финансовые услуги в режиме реального времени (брокерские, банковские и пр. услуги);
- информационные услуги (платные сайты, доступ к базам данных);
- телекоммуникационные услуги и т.п.

Наибольшие трудности, с которыми сталкиваются налоговые органы при налогообложении электронной коммерции прямыми налогами, связаны с наличием или отсутствием у налогоплательщика статуса «постоянного представительства», а также с вопросами международного налогового права – учета норм об избежании двойного налогообложения, низконалоговых юрисдикций и т. п., ведь зачастую домены бывают зарегистрированы вне налоговой юрисдикции РФ.

При налогообложении косвенными налогами (НДС) наиболее трудными для налогового администрирования считаются электронные операции вида B2C (*business to consumer*), когда покупатель не

является в юридическом смысле плательщиком НДС и не отчитывается об уплате данного налога в налоговые органы.

Высокая мобильность организаций, занимающихся электронной коммерцией, выводит на новый уровень проблемы налоговой конкуренции между странами и потому требует повышенного внимания со стороны национальных налоговых органов.

Вместе с тем, не взирая на указанные сложности, дальнейшая работа по совершенствованию налогообложения доходов от традиционных видов электронной коммерции в России ведется – повышение эффективности налогообложения цифровой экономики является одним из приоритетных направлений деятельности ФНС.

Однако в сфере налогообложения цифровой экономики в России также имеется серьезный пробел. Он связан с растущей популярностью операций с криптовалютами и блокчейн-технологии. Правительства большинства стран признали существование криптовалют и постепенно внедряют в национальные законодательства нормы налогообложения доходов, полученных от операций с криптовалютами. В ряде стран (например, в Австралии) такие операции подвергаются повышенному контролю, поскольку считается, что блокчейн-технологии служат источником финансирования международного терроризма и торговли наркотиками, хотя многие специалисты отмечают более высокий контроль за оборотом криптовалют по сравнению, например, с традиционными системами интернет-переводов.

В сентябре 2016 г. Международная организация по стандартизации (ISO) приняла решение о создании международного технического комитета под руководством Австралии, который займется разработкой единых стандартов для блокчейн-технологий, к работе которого могла бы подключиться и Россия, что позволило бы ей получить доступ к новому источнику доходов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результативность проводимой в стране экономической политики во многом зависит от эффективности действующей в стране налоговой системы.

Эффективность функционирующей налоговой системы. В свою очередь, во многом зависит от реализации и согласования экономических интересов субъектов налоговой системы. Экономические интересы представляют собой побудительные мотивы деятельности, стремление субъектов экономики полнее удовлетворить свои потребности, обеспечить необходимые экономические условия хозяйствования, осуществлять расширенное воспроизводство.

В систему экономических интересов субъектов налоговой системы входят личные, семейные, коллективные, корпоративные, региональные, государственные, основные и производные, законные и незаконные и другие экономические интересы. Ведущими среди экономических интересов субъектов налоговой системы выступают государственные интересы, без реализации которых трудно реализовать все другие экономические интересы.

Содержание экономических интересов налогоплательщиков состоит, прежде всего, в их стремлении иметь посильные для уплаты ставки различных налогов и в наличии научно-обоснованного налогового законодательства. Содержание экономических интересов налоговых органов заключается в их стремлении своевременно и полно взимать установленные налоги, повысить собираемость налогов, совершенствовать налоговую систему и налоговое законодательство.

Между экономическими интересами субъектов налоговой системы возникают противоречия, которые должны разрешаться путем совершенствования всей налоговой системы, налогового законодательства и налогообложения.

Многие годы и в настоящее время налоговая система в России недостаточно эффективна, неадекватна экономическим интересам субъектов этой системы.

В целях существенного улучшения функционирующей в стране налоговой системы необходимо пересмотреть, уточнить взимаемые федеральные, региональные и местные налоги и налоговые ставки (прежде всего, уменьшить налог на добавленную стоимость, увеличить налог на имущество организаций и земельный налог), вести прогрессивную шкалу налогообложения физических лиц, лучше обосновать применяемые налоговые льготы и налоговые режимы,

шире использовать лучший зарубежный опыт налогообложения и взимания налогов.

Соответствующим государственным органам целесообразно безотлагательно разработать и реализовать меры по уменьшению налоговой нагрузки предприятий реального сектора экономики, улучшению собираемости налогов. Выявлению и налогообложению теневых доходов.

Совершенствование действующей в настоящее время налоговой системы следует осуществлять в комплексе с проводимыми рыночными экономическими преобразованиями, с модернизацией российской экономики.

Способы оптимизации налогов довольно разнообразны. Условно их можно разделить на две группы: общие и специальные способы.

Общие способы оптимизации налогообложения:

- способ изменения налогового субъекта;
- способ замены типа деятельности налогового субъекта;
- способ изменения налоговой юрисдикции; создание политики учета организации с использованием максимального количества возможностей, предоставленных законодательством;
- оптимизация налогов организации с помощью договорных отношений;
- применение разных льгот и налоговых освобождений.

Специальные способы оптимизации налогов организации:

- замещение отношений; разделение отношений;
- налоговая отсрочка платежа;
- прямое уменьшение объекта, облагаемого налогом; распределение налоговой ответственности предприятию-сателлиту;
- принятие политики учета, позволяющее использовать предоставленные возможности по максимуму, чтобы прошла оптимизация налогов организации;
- использование льгот, установленных законодательством, преференций для разных видов групп налогоплательщиков и народного хозяйства;

замена юрисдикции, управляющей сбытом, или центра формирования управленческих задач организации для установления самостоятельного юридического лица, или смена самих мощностей производства для зоны, где будет осуществляться оптимизация налогов организации и ряд остальных.

Предупреждение правонарушений в области налогов и сборов представляет собой сложный, постоянно совершенствующийся и

обновляющийся комплекс разнообразных мер предупреждающего характера, оказывающих правовое воздействие на волю, сознание и поведение налогоплательщика (плательщика сборов).

Наиболее важным в правовом регулировании предупредительной деятельности в сфере налогов и сборов является внутренняя координация этой деятельности в сочетании с методами убеждения, пропагандой создания оптимальных условий для профилактической деятельности со стороны общественности и иными мерами, осуществляемыми специализированными государственными органами.

В настоящее время в качестве методов предупреждения налоговых правонарушений налоговыми органами преимущественно используются меры, направленные на пресечение налоговых правонарушений.

Однако, система предупреждения нарушений законодательства в области налогов и сборов невозможна и без эффективного применения мер культурно-воспитательного характера, активного воздействия на нравственно-психологическое состояние налогоплательщиков, изменение негативного отношения налогоплательщиков к налоговой системе и налоговым органам.

Важнейшей составляющей деятельности по предупреждению налоговой преступности является индивидуальная профилактика, предполагающую совместную деятельность правоохранительных и налоговых органов в рамках проводимой государством налоговой политики по оказанию корректирующего, воспитательного и профилактического воздействия на лиц, совершивших налоговое правонарушение, и лиц, неоднократно и систематически нарушающих налоговое законодательство с использованием специальных методов профилактического воздействия (метода убеждения, оказания помощи и принуждения т.п.).

Таким образом, эффективность предупреждения правонарушений в области налогов и сборов в полной мере зависит от правового регулирования налоговых отношений, соблюдения участниками налоговых отношений предписаний Налогового кодекса РФ и Кодекса об административных правонарушениях, правовых принципов, а также целей и задач предупредительной деятельности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Базанова Е. Госдума скорректировала закон об амнистии капиталов // Ведомости. – 2016. – 27 марта.
2. Баранова Ю. Законные способы оптимизации налога на прибыль // Финансовый директор. – 2016. – 25 окт.
3. Бернацкий В.О. Интерес: познавательная и практическая функции. – Томск: ТГУ, 1984.
4. Бессарабов В.О. К вопросу о конфликте интересов и ожиданий заинтересованных сторон предприятия в процессе ведения хозяйственной деятельности [Электронный ресурс]. – URL: http://socialphenomena.org/ru/blog/category/conf_april_2016.
5. Бочарова И.Ю. Внутрифирменные экономические интересы: теория и методология. – Орел: ОрелГТУ, 2004.
6. Буракова Л. Почему у Грузии получилось. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2011.
7. Гурвич Е.Т., Суслина А.Л. Динамика собираемости налогов в России: макроэкономический подход // Финансовый журнал. – 2015. – № 4.
8. Зыкова Т. Все тайное возвращается // Рос. газ. – 2016. – № 6996 (128).
9. Игнатьева С.В. Роль государства и права в обеспечении экономических интересов хозяйствующих субъектов рынка // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2015. – № 4.
10. Кизимов А.С., Кузьмина Н.А., Пинская М.Р. Налоговый контроль трансфертного ценообразования применительно к нематериальным активам // Финансовый журнал. – 2016. – № 3.
11. Малинина Т.А. Инвестиционные налоговые вычеты для физических лиц в контексте сокращения налоговых льгот // Финансовый журнал. – 2016. – № 4.
12. Миграция и демографический кризис в России / Под ред. Ж.А. Зайончковской, Е.В. Тюрюкановой. – М.: МАКС Пресс, 2010.
13. Налоги и налогообложение / Под ред. Д.Г. Черника, Л.П. Павловой и др. – М.: Инфра-М, 2001.
14. Налоги и налогообложение: учебник для вузов. 6-е изд. / Под ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб.: Питер, 2007.
16. Никулина Н.Н. и др. Налогообложение страховой деятельности: учебное пособие. – М.: ЮНИТИ_ДАНА, 2015.
17. Покида А. Масштабы и следствия развития ненаблюдаемой «серой» экономики в различных сферах жизнедеятельности

российского общества / Центр социально-политического мониторинга РАНХиГС, 2014.

18. Сивков Е.В. Черная и белая оптимизация налогов 2017 года (3500 схем). – М., 2017.

19. Сивков Е.В. 35 схем по зарплатным налогам 2017–2018 гг. – М.: ИД Евгений Сивков, 2017.

20. Соловьев И.Н. Налоговый кнут и пряник по-итальянски. Правовые механизмы защиты финансовой сферы в Итальянской Республике. – М.: Проспект, 2017.

21. Суслина А.Л., Леухин Р.С. Борьба с теневой экономикой в России: частные аспекты общих проблем // Финансовый журнал. – 2016. – № 6.

22. Тлисов А., Митрофанова И. Налогообложение прибыли хозяйствующих субъектов: потенциал модернизации Direct-madia. – Москва–Берлин, 2017.

23. Хейфец Б.А. Деофшоризация российской экономики: возможности и пределы. – М.: Институт экономики РАН, 2013.

24. Хубиев К. Модернизация и отношения собственности // Экономист. – 2010. – № 9.

25. Чашин А.Н. Оффшорные зоны: правовое регулирование. – Издательство: Дело и сервис, 2013.

26. Gimpelson V., Kapeliushnikov R. Between Light and Shadow: Informality in the Russian Labour Market // IZA Discussion Paper. – 2014. – № 8279.

27. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters / OECD, 2014.