

МИНОБРНАУКИ РОССИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«САРАТОВСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ
Н.Г. ЧЕРНЫШЕВСКОГО»

Кафедра «Финансы и кредит»

АВТОРЕФЕРАТ

на выпускную квалификационную работу (бакалаврскую работу)

по направлению 38.03.01 Экономика

профиль «Финансы и кредит»

студентки 4 курса экономического факультета

Югай Дарьи Аворовны

**Тема работы: «Экономические аспекты проблемы применения
ответственности за нарушение налогового законодательства в России»**

Научный руководитель:

доцент кафедры «Финансы и кредит»,

к.э.н., доцент _____ М. В. Голубниченко

Зав. кафедрой «Финансы и кредит»,

к.э.н., доцент _____ О. С. Балаш

Саратов 2020

ВВЕДЕНИЕ. Налоги являются неотъемлемой частью любого государства. От устойчивости налоговой системы зависит экономическая, политическая и социальная стабильность. Экономические аспекты проблемы применения ответственности за налоговые правонарушения становятся все более актуальными. Одновременно с развитием налогового законодательства в постоянной динамике находятся и подходы к применению налоговой ответственности.

Целью выпускной квалификационной работы является изучение экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушение налогового законодательства в России, определение перспективы развития налоговой системы и направлений совершенствования налогового законодательства Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели требуется решение следующих задач:

- рассмотреть этапы становления и развития системы налогообложения в России;
- определить сущность и виды налоговых санкций в налоговой системе России;
- провести анализ налоговых поступлений в бюджет РФ за последние годы;
- проанализировать показатели налоговых преступлений в РФ за последние годы;
- привести сравнительную характеристику зарубежного опыта в сфере применения налоговой ответственности;
- сформулировать перспективы развития налоговой системы и направления совершенствования налогового законодательства Российской Федерации.

Объектом исследования выпускной квалификационной работы является налоговая система РФ.

Предметом исследования выступают экономические аспекты применения ответственности за нарушения налогового законодательства в Российской Федерации.

Информационную базу исследования составили нормативно-правовые акты РФ, электронные ресурсы и официальные сайты государственных органов РФ.

В работе использованы труды отечественных авторов в области налоговых правонарушений: О. В. Агабекян, М. М. Адуев, Д. Г. Аушев, Е. Г. Ефимова, Ю. Г. Швецов и другие.

Структура выпускной квалификационной работы определяется целями и задачами исследования и состоит из введения, двух глав, шести параграфов, заключения и списка использованных источников. Работа включает 72 страницы, 26 рисунков, 18 таблиц и 36 использованных источников.

Теоретическая значимость работы заключается в исследовании экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушение налогового законодательства.

Практическая значимость работы заключается в возможности применения направлений совершенствования налогового законодательства РФ.

Научная новизна работы заключается в разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства РФ.

В работе использованы такие методы, как анализ, синтез, моделирование, дедукция, индукция, сравнение и статистический метод.

Основное содержание работы. В становлении налоговой системы России выделяют несколько этапов, в результате которых сформировалась современная налоговая система с принятием Налогового Кодекса РФ, который систематизировал действующие нормы и положения в сфере налогообложения.

Налоговая санкция является мерой ответственности за налоговое правонарушение и применяется в виде денежных штрафов. Налоговые санкции за различные виды налоговых правонарушений устанавливаются гл.16 НК РФ. Помимо штрафов устанавливаются пени – денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов. Размер налоговой санкции зависит от вида налогового правонарушения, а также от смягчающих и отягчающих обстоятельств.

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность¹.

Лицами, которые подлежат ответственности за налоговые правонарушения, являются организации и физические лица. При этом, физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с шестнадцатилетнего возраста (ст. 107 НК РФ).

Налоговые правонарушения могут повлечь за собой административную ответственность для должностных лиц, которая регулируется Кодексом Российской Федерации об административных правонарушениях (гл. 15 КоАП РФ). Санкции и состав налоговых правонарушений в НК РФ и КоАП РФ взаимосвязаны и проявляются в виде штрафов и пеней. Правонарушения, которые попадают в классификацию преступлений, регулируются Уголовным кодексом Российской Федерации (гл. 22, в частности, ст. 198, 199 УК РФ). Уголовная ответственность в налоговой сфере наступает при совершении

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».

нарушений в крупных размерах, представляющих более высокую степень общественной опасности, т. е. при совершении преступлений.

Налоговые поступления составляют большую часть доходов бюджета РФ. Анализ статистических данных позволяет сделать вывод о динамике налоговых поступлений и изучить их структуру (рисунок 1, рисунок 2).



Рисунок 1 – Налоговые поступления по уровням бюджета РФ за 2015-2017 гг.²

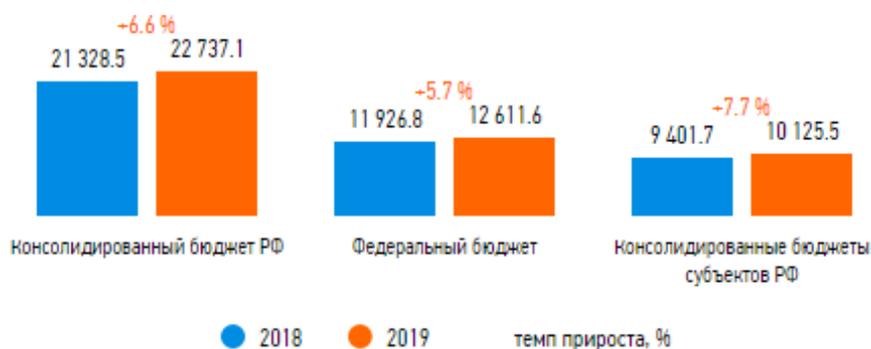


Рисунок 2 - Налоговые поступления по уровням бюджета РФ за 2018-2019 гг.³

² Рисунок составлен автором на основе данных официального сайта Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.ru/rn18/> (Дата обращения: 17.05.2020).

³ Официальный сайт налоговой аналитики Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Дата обращения: 20.05.2020).

Прослеживается тенденция роста налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ на протяжении всего исследуемого периода. Это связано с увеличением налоговых поступлений в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ соответственно. Увеличение налоговых поступлений в целом может быть связано со снижением теневого сектора экономики.

Изменения в структуре консолидированного бюджета следует описать следующим образом (рисунок 3).

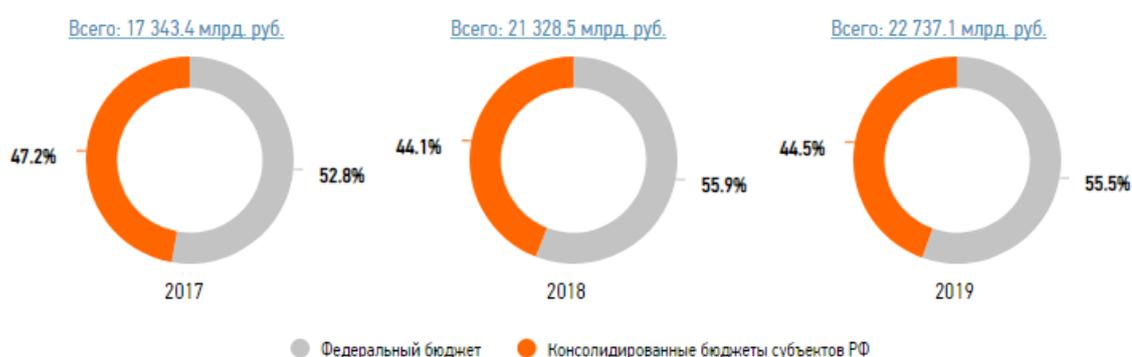


Рисунок 3 – Структура поступлений доходов в консолидированный бюджет по уровням бюджета РФ за 2017-2019 гг.⁴

В 2015 году соотношение федерального бюджета и консолидированных бюджетов субъектов РФ было равным. В последующие годы доля федерального бюджета увеличилась. На консолидированные бюджеты субъектов РФ в 2018 и 2019 годах приходилось 44%.

Особое внимание стоит обратить на поступления по каждому виду налогов в консолидированный бюджет РФ (рисунок 4). Наибольший рост поступлений в 2019 году по сравнению с прошлым годом произошел по НДС на 19%. Наибольшее снижение произошло в объеме акцизов на 14,5%. Снижение поступлений по НДС в 2019 году по сравнению с 2018 годом на 21 млрд.руб. или 0,3% связано с падением цен на нефть сорта «Юралс». Также повышение или снижение может быть связано с изменением обменного курса

⁴ Официальный сайт налоговой аналитики Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Дата обращения: 20.05.2020).

доллара США к рублю, колебанием цен на мировом рынке. Поступление налога на прибыль напротив увеличилось на 443,1 млрд.руб. или на 10,8%. Объем поступлений по налогу на доходы физических лиц (НДФЛ) в 2019 году претерпел изменения в положительную сторону. По сравнению с 2018 годом он вырос на 8,3% или на 302,2 млрд.руб. Объем имущественных налогов и акцизов наоборот снизился. На 3,3% и 14,4%.

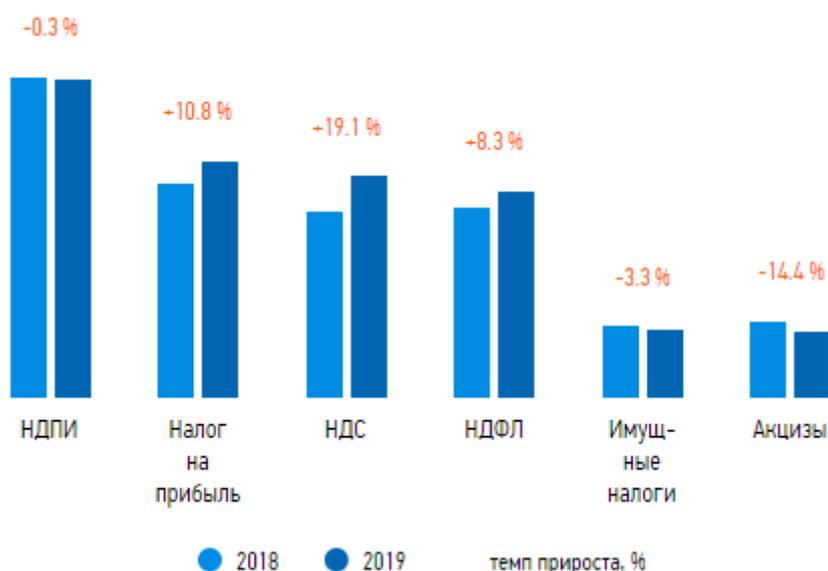


Рисунок 4 – Динамика поступлений по видам налогов в консолидированный бюджет РФ за 2018-2019 гг.⁵

Наибольшая доля в структуре консолидированного бюджета РФ за 2019 год приходится на НДС (27%), на втором месте – налог на прибыль (20%), следующий – НДС (18,7%). На увеличение налоговых поступлений по налогу на добавленную стоимость повлияло повышение ставки НДС с 18 до 20 %. НДФЛ составляет 17,4%. Небольшие доли занимают имущественные налоги, акцизы и остальные налоги и сборы (рисунок 5).

⁵ Официальный сайт налоговой аналитики Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Дата обращения 20.05.2020).

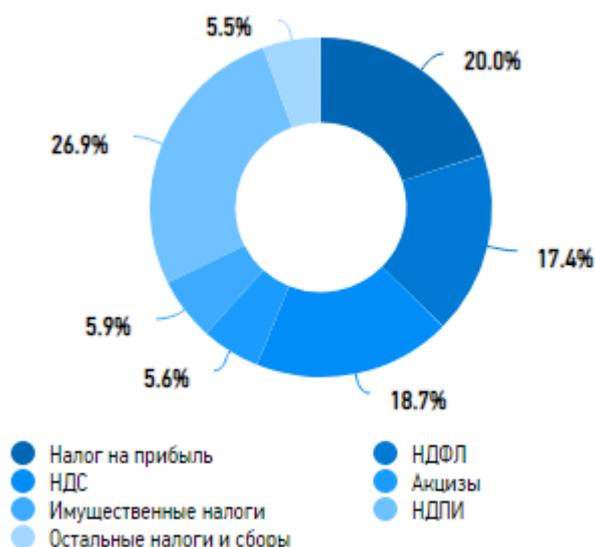


Рисунок 5 – Структура поступлений в консолидированный бюджет РФ за 2019 г.⁶

Исследование структуры федерального бюджета позволило сделать следующие выводы (рисунок б).

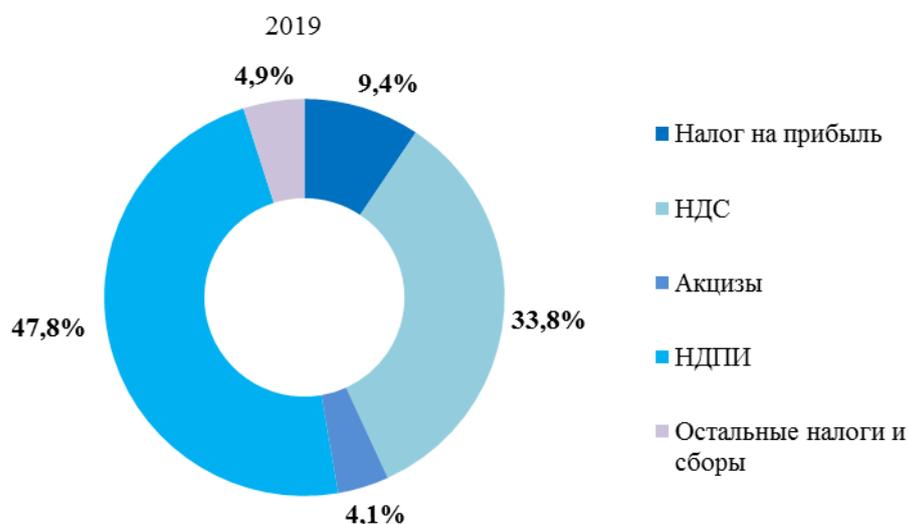


Рисунок б – Структура поступлений по видам налогов в федеральный бюджет РФ за 2019 год⁷

⁶ Официальный сайт налоговой аналитики Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Дата обращения: 20.05.2020).

⁷ Рисунок составлен автором на основе данных Официального сайта налоговой аналитики Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Дата обращения: 20.05.2020).

В 2018-2019 гг. наибольший удельный вес в структуре занимает НДС – 50%. Затем следует НДС, который составляет 30% от общего объема.

Изменения в структуре поступлений по видам налогов в консолидированные бюджеты субъектов РФ можно охарактеризовать следующим образом (рисунок 7).

Наибольший удельный вес как в 2018, так и в 2019 году занимает НДФЛ (39%). Далее следует налог на прибыль, который составляет 33% от общего объема поступлений. Следующий по удельному весу – налог на имущество организаций. Наименьший удельный вес на протяжении двух лет составляют налог на имущество физических лиц и НДС.

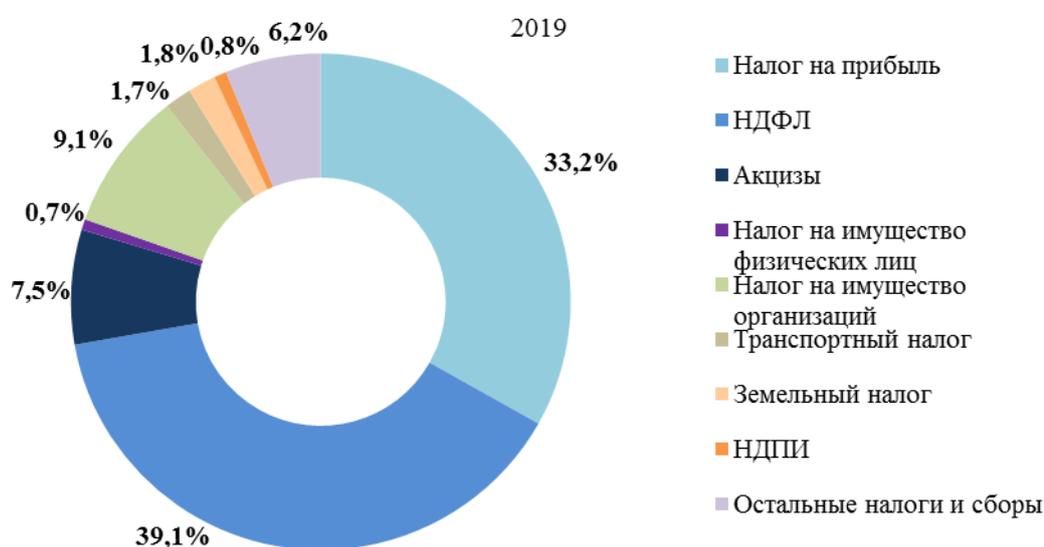


Рисунок 7 – Структура поступлений по видам налогов в консолидированные бюджеты субъектов РФ за 2019 год⁸

Проанализировав показатели налоговой нагрузки за 2014-2018 гг., можно сделать вывод, что значения показателя по разным видам экономической деятельности из года в год колеблется в сторону, как снижения, так и увеличения. Также с 2017 года произошло расширение классификации по видам экономической деятельности, а в некоторых случаях объединение

⁸ Рисунок составлен автором на основе данных официального сайта налоговой аналитики Федеральной налоговой службы [Электронный ресурс]. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (Дата обращения 20.05.2020).

отдельных видов в один. В частности, наглядно динамика показателей отдельных видов экономической деятельности представлена на рисунке 8.



Рисунок 8 – Динамика изменения показателей налоговой нагрузки по отдельным видам экономической деятельности за 2014-2018 гг.⁹

Контроль над применением ответственности по налоговым правонарушениям необходим для стабильного поступления налоговых отчислений в бюджет государства. Поэтому очень важно исследовать перечень проблем, которые затрудняют процесс применения данной ответственности.

Следует рассмотреть ситуацию в сфере налоговых правонарушений в РФ. На протяжении исследуемого периода наблюдается снижение налоговых преступлений (рисунок 9). Только в 2016 г. по сравнению с 2015 г. происходит увеличение количества преступлений на 2,7%. В 2019 г. по сравнению с 2018 г. происходит резкое снижение количества налоговых преступлений на 41%.

⁹ Рисунок составлен автором на основе данных: Приказ ФНС России от 30.05.2007 N ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок» [Электронный ресурс]. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс».



Рисунок 9 – Динамика налоговой преступности в РФ¹⁰

В результате анализа состояния преступности в РФ на протяжении исследуемого периода с 2015 по 2019 годы можно наблюдать тенденцию снижения количества экономических, в том числе и налоговых преступлений.

Далее был проведен анализ теневой экономики (рисунок 10, рисунок 11). Показатели теневой экономики увеличиваются до 2016 года. В 2017 году по сравнению с 2016 годом происходит снижение показателя теневой экономики на 22%. Затем в 2018 году снова наблюдается рост показателя на 9,5%.

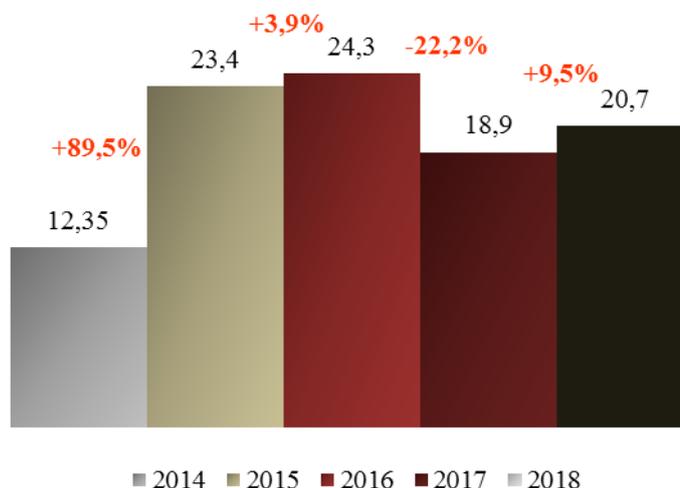


Рисунок 10 – Динамика размера теневой экономики в РФ за 2014-2019

гг.¹¹

¹⁰ Рисунок составлен автором на основе данных официального сайта Генеральной прокуратуры Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <https://genproc.gov.ru/> (Дата обращения: 28.04.2019).



Рисунок 11 – Динамика размера теневой экономики и ВВП в РФ за 2014-2018 гг.¹²

В результате сравнения размера теневой экономики в процентах от показателя ВВП имеем, что в 2014 году доля теневой экономики составляла 17,3%. В 2018 году в результате увеличения показателя ВВП, доля теневой экономики оказалась на уровне 20%.

Обсуждаемой категорией населения сейчас являются самозанятые лица в РФ. Динамика самозанятых лиц в РФ является положительной (рисунок 12). Только с 01.01.20 по 01.04.20 происходит снижение самозанятых лиц на 101 человека.

¹¹ Рисунок составлен автором на основе данных: Статистика России [Электронный ресурс]: URL: <https://rosinfostat.ru/tenevaya-ekonomika/> (Дата обращения: 26.05.2020).

¹² Рисунок составлен автором на основе данных: Статистика России [Электронный ресурс]: URL: <https://rosinfostat.ru/tenevaya-ekonomika/> (Дата обращения: 26.05.2020).

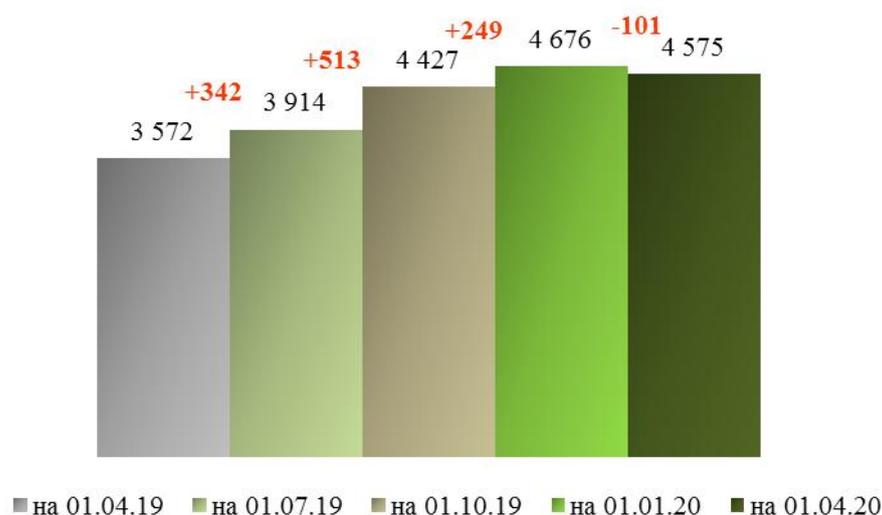


Рисунок 12 – Динамика самозанятых лиц в РФ¹³

Положительная динамика самозанятых лиц в РФ в исследуемом периоде может быть связана с введением с 1 января 2019 года экспериментального налога на профессиональный доход, т. е. налога для самозанятых. Вместо 13% НДФЛ самозанятые получили возможность отчислять в бюджет 4% дохода от работы с физлицами 6% - с организациями и ИП.

Исследование динамики споров, рассмотренных арбитражными судами РФ за 2015-2019 гг. показало, что количество рассмотренных споров увеличивалось на протяжении анализируемого периода (рисунок 13). В 2016 году количество рассмотренных споров составило 1571293, что на 39820 или на 2,6% больше, чем в 2015 году. В 2017 году произошло увеличение на 176686 или на 11,2%. В 2018 году объем рассмотренных споров составил 1907737, что на 9,1% больше, чем в предыдущем. В 2019 году произошло снижение количества рассмотренных споров на 29191 или на 1,5%.

¹³ Рисунок составлен автором на основе данных: Федеральная налоговая служба [Электронный ресурс]. URL: <https://www.nalog.ru/rn18/> (Дата обращения: 17.05.2020).

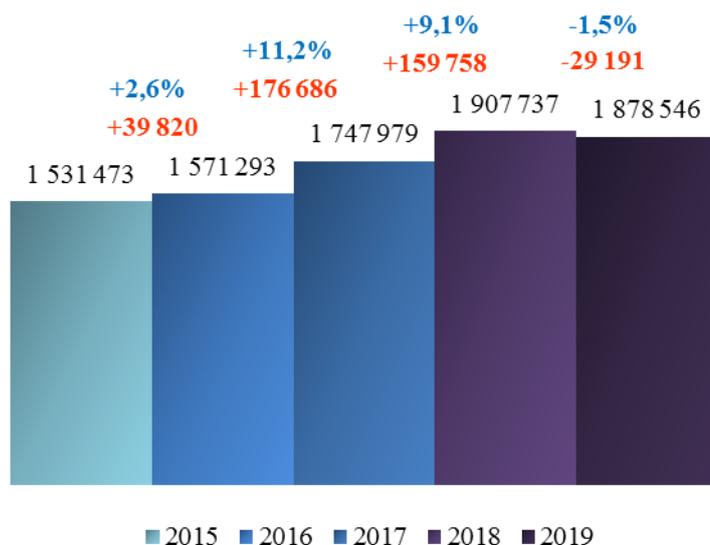


Рисунок 13 – Динамика споров, рассмотренных арбитражными судами РФ за 2015-2019 гг.¹⁴

Таким образом, был проведен анализ экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушение налогового законодательства, который включал анализ налоговых поступлений в бюджет РФ, анализ теневой экономики и ее сравнение с ВВП, анализ количества самозанятых лиц в РФ, анализ количества споров, рассмотренных арбитражными судами и анализ показателей налоговых преступлений в РФ.

Причинами и условиями налоговых правонарушений может являться несовершенство законодательства. Налоговая система РФ все еще находится в состоянии реформирования, регулярно вносятся изменения в отдельные нормы Налогового кодекса.

Из проблем применения ответственности за налоговые правонарушения можно выделить:

1) Отсутствие четкого определения ответственности за налоговое правонарушение или налоговой ответственности в НК РФ;

¹⁴ Рисунок составлена автором на основе данных: Судебный департамент при Верховном Суде Российской Федерации [Электронный ресурс]. URL: <http://www.cdep.ru/> (Дата обращения: 17.05.2020).

2) Определение места налоговой ответственности в системе юридической ответственности;

3) Дуализм арбитражного и уголовного процессов;

4) Противоречивость норм и смысловые неточности в НК РФ;

5) Односторонний характер налоговой ответственности.

За налоговые правонарушения зарубежное законодательство предусматривает гражданские, административные, а в некоторых случаях и уголовные санкции. Рассматривая законодательство зарубежных стран в области применения санкций за налоговые преступления, можно выделить два основных подхода: американский и европейский. Первый характеризуется ужесточением санкций, а европейский отличается более мягким обхождением с нарушителями налоговых норм.

Полезно обратиться к опыту развитых стран (США, Великобритания, Франция), где дифференциации видов ответственности за налоговые правонарушения не существует, поскольку все санкции за них сосредоточены в одном – налоговом законе. Уголовное законодательство зарубежных стран, регламентирующее ответственность за преступления против налоговой системы, отличается разработанностью норм, подробно описывающих разнообразные виды уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства.

На основании выявленных проблем применения ответственности за совершение налоговых правонарушений можно выделить следующие направления совершенствования налогового законодательства Российской Федерации:

- Законодателям необходимо всесторонне обдумывать налоговые реформы и вносимые поправки;
- Предлагается в отдельной статье главы 16 НК РФ определить понятие «налоговой ответственности» или понятие «ответственность на налоговые правонарушения»;

- Ввести реформы по определению места налоговой ответственности в системе юридической ответственности, в целях прекращения споров о соотношении ее с административной или финансовой ответственностью;
- Требуется устранить противоречия и смысловые неточности внутри НК РФ и других нормативных актах;
- Создание системы администрирования, построенной на единой методологической основе, которая обеспечит устранение спорных моментов практического применения законодательных норм в сфере нарушения налогового законодательства.

Опыт зарубежных стран в сфере регламентации ответственности за налоговые правонарушения заслуживает внимания. Уголовное законодательство зарубежных стран, регламентирующее ответственность за преступления против налоговой системы, отличается разработанностью норм, подробно описывающих разнообразные виды уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства.

Основополагающей задачей сегодняшней действительности является необходимость создания такой системы налогообложения, которая бы обеспечивала выполнение и соблюдение налогового законодательства. Исследование экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушения в сфере налогообложения доказало необходимость в модернизации применения налоговой ответственности с помощью установленных законодательных норм.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ. Целью данной выпускной квалификационной работы является изучение экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушение налогового законодательства в России, определение перспективы развития налоговой системы и направлений совершенствования налогового законодательства Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели решены следующие задачи:

- рассмотреть этапы становления и развития системы налогообложения в России;
- определить сущность и виды налоговых санкций в налоговой системе России;
- провести анализ налоговых поступлений в бюджет РФ за последние годы;
- проанализировать показатели налоговых преступлений в РФ за последние годы;
- привести сравнительную характеристику зарубежного опыта в сфере применения налоговой ответственности;
- сформулировать перспективы развития налоговой системы и направления совершенствования налогового законодательства Российской Федерации.

В результате исследования экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушение налогового законодательства в России и проведенного анализа можно сделать следующие выводы.

Становление налоговой системы РФ включает несколько этапов, в результате которых произошло формирование современной системы с имеющимся налоговым законодательством. Основным документом в регулировании отношений между государством и налогоплательщиком с 1999 года стал Налоговый кодекс РФ, который продолжает совершенствоваться и дополняться.

Налоговая санкция является мерой ответственности за налоговое правонарушение и применяется в виде денежных штрафов. Помимо штрафов устанавливаются пени – денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов. Размер налоговой

санкции зависит от вида налогового правонарушения, а также от смягчающих и отягчающих обстоятельств.

Анализ состояния экономической и, в частности, налоговой преступности в РФ за 2015-2019 гг. позволил сделать следующие выводы. Динамика объема преступлений в целом является положительной, т.е. наблюдается снижение количества совершенных преступлений.

В результате анализа налоговых поступлений прослеживается тенденция роста налоговых поступлений в консолидированный бюджет РФ на протяжении исследуемого периода. Это связано с увеличением налоговых поступлений в федеральный бюджет и консолидированные бюджеты субъектов РФ. Про соотношение структуры поступлений доходов в консолидированный бюджет можно сказать, что доли федерального бюджета и консолидированных субъектов РФ была практически равны в начале исследуемого периода, в 2015 году. На протяжении исследуемого периода соотношение немного изменилось в пользу федерального бюджета.

Наибольшая доля в структуре консолидированного бюджета РФ в 2019 году приходится на НДС (26,9%). На втором месте – налог на прибыль, который составляет 20%, на третьем – НДС с 18,7%.

Значения показателей налоговой нагрузки на экономические отрасли за 2014-2018 гг. колеблются из года в год, как в сторону снижения, так и в сторону увеличения. Вместе с этим с 2017 года произошло расширение классификации по видам экономической деятельности.

В результате сравнения доли теневой экономики в ВВП можно утверждать, что с 2014 до 2016 года доля теневой экономики увеличивалась. А в 2017 году произошло снижение показателя на 7,8% по сравнению с 2016 годом. В 2018 году теневая экономика снова претерпела увеличение и оказалась на уровне 20% от ВВП.

Из анализа самозанятых лиц в РФ следует отметить, что динамика является положительной. Лишь на 1 апреля 2020 года наблюдается снижение самозанятых в РФ.

Количество споров, рассмотренных арбитражными судами РФ за период 2015-2019 гг., увеличивалось до 2018 года. В 2019 году произошло снижение на 11.2%.

Из проблем применения ответственности за налоговые правонарушения можно выделить:

- 1) Отсутствие четкого определения ответственности за налоговое правонарушение или налоговой ответственности в НК РФ;
- 2) Определение места налоговой ответственности в системе юридической ответственности;
- 3) Дуализм арбитражного и уголовного процессов;
- 4) Противоречивость норм и смысловые неточности в НК РФ;
- 5) Односторонний характер налоговой ответственности.

Рассматривая законодательство зарубежных стран в области применения санкций за налоговые преступления, выделяют два подхода: американский, который является более жестким и европейский, для которого характерна декриминализация ряда налоговых преступлений. Уголовное законодательство зарубежных стран, регламентирующее ответственность за налоговые преступления, отличается разработанностью норм, подробно описывающих разнообразные виды уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства. Поэтому опыт зарубежных стран в сфере регламентации ответственности за налоговые правонарушения заслуживает внимания.

Таким образом, исследование проблем применения ответственности за правонарушения в сфере налогового законодательства доказало необходимость в модернизации применения налоговой ответственности с помощью установленных законодательных норм:

1. Законодателям необходимо всесторонне обдумывать налоговые реформы и вносимые поправки;
2. Предлагается в отдельной статье главы 16 НК РФ определить понятие «налоговой ответственности» или понятие «ответственность на налоговые правонарушения»;

3. Ввести реформы по определению места налоговой ответственности в системе юридической ответственности, перестать относить ее либо к административной или финансовой ответственности;

4. Требуется устранить противоречия и смысловые неточности внутри НК РФ и других нормативных актах;

5. Следует отметить, что создание системы администрирования, построенной на единой методологической основе, обеспечит устранение спорных моментов практического применения законодательных норм в сфере нарушения налогового законодательства.

Решению проблем применения ответственности за нарушение налогового законодательства будет способствовать создание единого нормативного акта охватывающего все виды налоговых правонарушений и преступлений, путем объединения норм финансового, административного и уголовного права в НК РФ.

Основопологающей задачей сегодняшней действительности является необходимость создания такой системы налогообложения, которая бы обеспечивала выполнение и соблюдение налогового законодательства. Исследование экономических аспектов проблемы применения ответственности за нарушения в сфере налогообложения доказало необходимость в модернизации применения налоговой ответственности с помощью установленных законодательных норм.