

На правах рукописи



**ВАСКЕВИЧ
Кирилл Николаевич**

**АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА
ПРАВОНАРУШЕНИЯ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ В
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность:

12.00.14 – административное право; административный процесс

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук**

Москва – 2016

Работа выполнена на кафедре правового обеспечения государственной и муниципальной службы Института государственной службы и управления федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации».

- Научный руководитель: **БАРЦИЦ Игорь Нязбеевич**,
доктор юридических наук,
профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации.
- Официальные оппоненты: **КРОХИНА Юлия Александровна**,
доктор юридических наук, профессор,
заведующая кафедрой правовых дисциплин
Высшей школы государственного аудита
Московского государственного университета
им. М.В. Ломоносова;
ЛЕДНЕВА Юлия Викторовна,
кандидат юридических наук, доцент,
мировой судья судебного участка № 434
Щербинского судебного района г. Москвы.
- Ведущая организация: **Федеральное государственное
образовательное учреждение высшего
образования «Всероссийский
государственный университет юстиции
(РПА Минюста России)».**

Защита состоится 26 мая 2016 г. в 16.00 часов на заседании диссертационного совета Д 504.001.34 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации» по адресу: 119571, г. Москва, пр. Вернадского, 82, ауд. 2312 (1 уч.корп.).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке и на сайте РАНХиГС <http://www.ranepa.ru>.

Автореферат разослан «__» _____ 2016 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
кандидат юридических наук, доцент

О.Н.Доронина

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Одной из основных целей административной реформы в Российской Федерации является ограничение вмешательства органов государственной власти в экономическую деятельность хозяйствующих субъектов. В целях реализации данного направления, кроме прочего, был принят концептуальный документ - Концепция снижения административных барьеров и повышения доступности государственных услуг на 2011-2013 годы¹, внедрен институт оценки регулирующего воздействия, развиваются механизмы досудебного обжалования решений органов государственной власти, в том числе и в налоговой сфере. В Послании Федеральному Собранию Российской Федерации Президентом РФ В.В. Путиным было отмечено, что «...свобода предпринимательства является важнейшим экономическим и общественно значимым вопросом...», для расширения которой необходимо продолжение «...системной работы по улучшению условий ведения бизнеса, отслеживания правоприменения на местах...»².

В то же время органы государственной власти Российской Федерации принимают и ряд противоположных инициатив, затрагивающих интересы предпринимателей и направленных на ужесточение условий существования бизнеса в России, среди которых установление уголовной ответственности юридических лиц, а также закрепление полномочий правоохранительных органов по возбуждению уголовных дел о налоговых преступлениях в общем порядке, предусмотренном уголовно-процессуальным законодательством.

Амбивалентность и противоречия государственной политики Российской Федерации в сфере предпринимательской деятельности, находят свое продолжение и в развитии законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, закрепляющего механизм налогового администрирования, формы реализации государственной налоговой политики, а также институт юридической ответственности за налоговые правонарушения.

Обращение данного исследования к проблемам юридической ответственности в области налогов и сборов вызвано необходимостью обеспечения прав и законных интересов отдельной личности, общества и государства, поиска оптимального баланса между частными и публичными ин-

¹ Распоряжение Правительства РФ от 10 июня 2011 г. № 1021-р «Об утверждении Концепция снижения административных барьеров и повышения доступности государственных и муниципальных услуг на 2011 -2013 годы» (в ред. от 28 августа 2012 г.) // Собрание законодательства РФ. 2011. № 25. Ст. 3650.

² Послание Президента Российской Федерации В.В. Путина Федеральному Собранию Российской Федерации от 3 декабря 2015 года // Российская газета. 2015. 4 декабря.

тересами. В условиях, когда фактически не действуют конституционные нормы о возмещении убытков вследствие незаконных действий органов государственной власти, все чаще возникают случаи превышения ими своих полномочий, в том числе, и в административно-процессуальной деятельности.

С другой стороны, в соответствии с информационно-аналитическими материалами налоговых органов, при проведении выездных налоговых проверок организаций и физических лиц в 99% случаев выявляются нарушения законодательства о налогах и сборах, представляющие собой угрозу финансовой стабильности страны, подрывающие основы конкурентоспособности экономики России, усиливающие социальную напряженность и нестабильность в обществе¹. Сокрытые от налогообложения финансовые ресурсы зачастую уходят в «теневой» оборот, активизируют деятельность криминальных структур, являются источником коррупции и других угроз национальной безопасности Российской Федерации.

В последние годы правовое регулирование юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах претерпело значительные изменения. Так, за 2013-2015 гг. были внесены более 100 поправок в 40 статей Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях и Налогового кодекса Российской Федерации.

Однако, несмотря на принятие данных законов, серьезные усилия налоговых органов, борьба с налоговой преступностью пока не приносит ожидаемых результатов. Значительное количество налоговых правонарушений и преступлений², выявляющихся в результате камеральных и выездных проверок хозяйствующих субъектов, расширение «теневого» сектора экономики обуславливает актуальность поиска более эффективных административно-правовых норм, методов регулирования института юридической ответственности в Российской Федерации.

Степень разработанности темы исследования. Проблемы юридической ответственности за нарушения налогового законодательства отражены в работах отечественных авторов - А.В. Брызгалина, А.М. Гоголева, Т.Н. Затулиной, Ю.А. Крохиной, Б.М. Лазарева, Ю.В. Ледневой, Б.Л. Назарова, Е.М. Трубина, Т.С. Шейхова, К.Е. Шилехина, О. М. Якубы и др. Системное исследование юридической ответственности проводилось

¹ См.: Отчет о результатах работы налоговых органов по форме № 2-НК по состоянию на 1 января 2016 г. // Официальный интернет-сайт Федеральной налоговой службы Российской Федерации. <http://www.nalog.ru>. (дата обращения: 07.03.2016).

² См.: там же.

в трудах таких ученых, как Н.В. Витрук, М.В. Заднепровская, Д.А. Липинский, А.И. Ореховский, Р.Р. Хаснутдинов, Р.Л. Хачатуров и др.

В настоящем исследовании автор неоднократно обращался к работам западных ученых, системно изучающих вопросы юридической ответственности за налоговые правонарушения, в их числе А. Виммер, Р. Гордон (Richard K. Gordon), В. Турони (Victor Thuronyi), С. Шауэлл (Steven Shavell).

Эти работы позволили автору выделить место и роль административной ответственности за нарушения налогового законодательства в системе юридической ответственности, показать существующие пробелы и предложить некоторые направления по ее совершенствованию. Однако возникновение новых тенденций в развитии государственного управления, в частности ограничение вмешательства органов государственной власти в деятельность хозяйствующих субъектов; а также общая правовая природа и тесная взаимосвязь уголовной и административной ответственности, единство их целей, требует дальнейшего изучения и развития.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе реализации норм, предусматривающих юридическую ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Предмет исследования – правовые нормы, регулирующие институт административной ответственности в Российской Федерации в сфере налогообложения, практика их реализации.

Цель исследования – анализ законодательства об административной ответственности в сфере налогов и сборов, а также формирование предложений и рекомендаций по совершенствованию правовых норм, регулирующих институт административной ответственности за правонарушения в области налогов и сборов.

Достижение поставленной цели потребовало решения ряда взаимосвязанных исследовательских **задач**:

- выявление особенностей, недостатков существующих методологических подходов к изучению юридической ответственности;
- систематизация зарубежных теоретических исследований, связанных с формированием правовых норм, регулирующих институт ответственности за нарушения налогового законодательства;
- выявление сущности и цели административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации;

- рассмотрение вопросов разграничения административной ответственности от других видов юридической ответственности в сфере налогообложения Российской Федерации;

- выделение основных направлений развития института административной ответственности в области налогов и сборов в Российской Федерации;

- изучение зарубежных нормативных источников, регулирующих институт ответственности за нарушения в области налогов и сборов (Германия, Франция, Италия, Швеция, США, Новая Зеландия, Казахстан) и рассмотрение возможности имплементации некоторых правовых норм в законодательство Российской Федерации;

- разработка предложений по совершенствованию системы административной ответственности в области налогов и сборов Российской Федерации.

Методологическую основу исследования составил системный подход, методы функциональных систем, формально-юридический, сравнительно-правовой анализ нормативных правовых актов различной юридической силы, судебной практики.

Теоретическую основу настоящей диссертации составили работы отечественных ученых – специалистов в области административного права (Д.Н. Бахрах, К.С. Бельский, А.Э. Жалинский, Ю.М. Козлов, В.В. Лазарев, А.Ф. Ноздрачев, Э.Ф. Побегайло, Б.В. Россинский, А.Д. Селюков, И.В. Ситковский, Ю.Н. Стариков, Ю.А. Тихомиров, О.А. Ястребов и др.); монографические и иные источники в области финансового и налогового права (О.В. Болтинова, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева, М.В. Карасева, В.А. Парыгина, А.А. Тедеев, Н.И. Химичева, Н.А. Шевелева и др.).

Нормативную правовую основу диссертационного исследования составляют Конституция Российской Федерации (в ред. 21 июля 2014 г.), Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (в ред. от 9 марта 2016 г.), Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. от 15 февраля 2016 г.) и (часть вторая) от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (ред. от в ред. от 9 марта 2016 г.), Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 30 декабря 2015 г.), иные федеральные законы, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства Российской Федерации в сфере налогообложения.

В диссертации также было проанализировано законодательство зарубежных государств в сфере налогов и сборов, а также устанавливающее юридическую ответственность за совершение налоговых правонарушений,

в том числе: Налоговый Кодекс Германии 2002 г. (в ред. от 21 июля 2012 г.), Кодекс об административных правонарушениях Германии (в ред. 7 августа 2013 г.); Уголовный Кодекс Германии (в ред. от 2 октября 2009 г.), Налоговый Кодекс Франции, Уголовный кодекс Швеции 1999 г., Инструкция о применении гражданских санкций за налоговые правонарушения в США и др.

Научная новизна диссертационного исследования состоит в разработке и обосновании предложений и рекомендаций по развитию правовых норм, предусматривающих административную ответственность в области налогов и сборов Российской Федерации, основанном на системном анализе закономерностей, тенденций и перспектив развития института административной ответственности.

Для получения выводов автором диссертационного исследования:

- обоснована применимость теории функциональных систем к исследованию административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах;

- выявлены новые тенденции развития института административной ответственности в области налогов и сборов в РФ и ее соответствие государственной политике, касающейся сокращения избыточного государственного регулирования;

- систематизированы нормы зарубежного налогового законодательства, регулирующие институт ответственности за противоправные деяния в данной сфере;

- предложены меры по дальнейшему развитию института административной ответственности в области налогов и сборов в Российской Федерации.

Результатом проведенного исследования являются следующие новые основные выводы и положения, выносимые на защиту:

1. Автором обоснована возможность представления юридической ответственности за налоговые правонарушения как функциональной системы, в которой взаимосвязь ее основных элементов – видов ответственности (административной, уголовной, налоговой), а также социальных, экономических, репутационных методов воздействия на субъект ответственности принимает характер «взаимосодействия» на достижение конкретного результата деятельности – «фокусированного полезного результата». Данный результат должен отражать эффективность правовых мер и механизмов принуждения или поощрения, направленных на реализацию национальных экономических интересов в сфере налогов и сборов Россий-

ской Федерации, на обеспечение бюджетных обязательств страны и регионов, повышение налоговой базы, формирование открытой и прозрачной деловой среды, устойчивое развитие субъектов предпринимательской деятельности и т.д.

2. Диссертантом на основе изучения теоретических источников и правоприменительной практики выявлены тенденции развития зарубежного законодательства в сфере налогообложения:

- декриминализация правонарушений в сфере налогов и сборов;
- стремление к четкому и ясному формулированию цели санкций и ответственности за нарушения налогового законодательства;
- поощрение и стимулирование досудебного разрешения споров;
- выявление «барьерных или переломных эффектов» (the tipping effect) системы санкций к конкретным группам налогоплательщиков;
- повышенное внимание нефинансовым санкциям репутационного характера.

Обоснована необходимость имплементации сложившихся в науке административного права зарубежных стран подходов к формированию системы юридической ответственности за налоговые правонарушения, включающихся в выявлении «барьерных или переломных эффектов» (the tipping effect) санкции к конкретным группам налогоплательщиков (границы, в которой вероятность применения санкции плавно переходит в эффект соблюдения закона).

3. Сформулирована и предложена к законодательному закреплению цель системы административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающаяся в стимулировании добровольного соблюдения налоговых обязательств, сдерживании нежелательного поведения налогоплательщика и в повышении уровня налоговой исполнительской дисциплины. Конкретный результат деятельности системы может быть оценен, например, такими показателями как общее количество выявленных налоговых нарушений, объем ущерба и доля в нем добровольно уплаченных налогов и сборов, количество хозяйствующих субъектов, допустивших нарушения в общем числе зарегистрированных организаций, количество материалов налоговых органов, перенаправленных для возбуждения уголовных дел.

Предложено закрепить в главе 15 НК РФ «Общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений» понятие «цель юридической ответственности за налоговые правонарушения» (по аналогии с законодательством США, ФРГ, Бельгии). Вместе с этим целесооб-

разно дифференцировать задачи административной, налоговой и уголовной ответственности за нарушения налогового законодательства Российской Федерации.

4. Диссертантом предложено объединить составы административных правонарушений (КоАП РФ), налоговых преступлений (УК РФ), налоговых правонарушений в Налоговом кодексе РФ (руководствуясь опытом ФРГ), с целью единой кодификации нарушений законодательства о налогах и сборах Российской Федерации, обеспечения удобства и прозрачности налоговой системы, систематизации оснований для разграничения налоговых преступлений от налоговых административных правонарушений и четкой дифференциации наказания на основе степени общественной опасности и обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность, и, в целом, повышения качества налогового администрирования.

5. Автор комплексно обосновывает предложение об отказе от введения уголовной ответственности юридических лиц в законодательство РФ, в связи с тем, что нормы административного права, в том числе, институт административной ответственности юридических лиц представляют собой гибкий и достаточно мощный инструмент юридического воздействия, использующий как предупредительные, так и карательные функции, обеспечивающий широкий набор санкций к правонарушителю, и способный в полной мере реализовать цель юридической ответственности за нарушения законодательства в сфере налогов и сборов РФ.

6. Обоснована целесообразность приостановления административного производства по делу о налоговом правонарушении в случае возбуждения уголовного дела по налоговому составу в отношении физических лиц, а также прекращения административного преследования и отмены санкций при вынесении обвинительного приговора, для избежания повторного применения мер юридической ответственности за одно и то же правонарушение.

7. В целях совершенствования законодательства Российской Федерации в части административной ответственности за налоговые правонарушения автором рекомендованы и обоснованы конкретные изменения в законодательстве:

а) для устранения правовой неопределенности в отношении санкций, применяемых к физическим лицам, упорядочить состав правонарушения «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля», за которые предусмотрена ответственность физических лиц (п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ и п. 2 ст. 126 НК РФ), путем

внесения изменения в п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ и исключения слов «...влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от ста до трехсот рублей...». За данное правонарушение физические лица будут нести ответственность только в соответствии с п. 2 ст. 126 НК РФ;

б) устранить несогласованность норм КоАП РФ и НК РФ, вызванную различной динамикой развития налогового и административного законодательства и появлением новых составов в НК РФ, путем внесения в КоАП РФ составов правонарушений, где объектом посягательства является отношения, обеспечивающие соблюдение налоговой дисциплины, за которые в соответствии с НК РФ предусмотрена ответственность юридических лиц, но не закреплена ответственность должностных лиц, в частности, ст.ст. 119.1, 129.1, 129.4, 129.6, 135, 135.2 НК РФ и др.;

в) отменить правила, введенные Федеральным законом от 22 октября 2014 г. № 308-ФЗ, предусматривающие исключение ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ и дополнение ст.144 УПК РФ новыми частями 7, 8 и 9), предоставляющие право правоохранительным органам возбуждать уголовные дела о налоговых преступлениях в общем порядке, предусмотренном уголовно-процессуальным законодательством. Практическое применение вышеперечисленных норм может вести к существенной трансформации системы юридической ответственности в этой области. Результатом ее будет формирование правоохранительными и налоговыми органами разных подходов к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, появление карательного и обвинительного уклона при рассмотрении дел о нарушениях налогового законодательства, дублирование функций налоговых и правоохранительных органов в части оценки материалов дела и квалификации нарушений налогового законодательства, снижение качества следствия и материалов уголовных дел о налоговых преступлениях в связи с исключением обязательного экспертного «фильтра» в лице налоговых органов. Сохранение существующей процедуры вызовет повторение ситуаций, когда вступившее в законную силу решение суда об отсутствии в деяниях налогоплательщика состава административного правонарушения не является препятствием для продолжения его преследования в уголовном порядке, станет серьезным инструментом давления на бизнес и приведет к снижению предпринимательской активности и развитию теневого сектора;

г) включить предупреждение как административную санкцию в состав правонарушения по ст. 15.6 КоАП РФ за нарушение срока предоставления документов и сведений, необходимых для осуществления налогово-

го контроля (по аналогии со ст. 15.3, 15.4 и 15.5 КоАП РФ), в то время как за отказ в предоставлении таких сведений ввести более тяжелые санкции. В соответствии со ст. 15.3-15.5 КоАП РФ для снижения коррупционной емкости, уточнить критерии применения предупреждения (например, при нарушении в первый раз);

д) исключить составы, предусмотренные п. 2. ст. 119.2, п. 3 ст. 122, п. 2 ст. 122.1 НК РФ, как деяния, совершенные умышленно, в связи с фактической невозможностью исследования налоговыми органами умысла налогоплательщиков в сложившейся системе правоприменения (в особенности организаций, которые подвергаются санкциям, предусмотренным данными нормами), что ведет к их неправомерному применению и злоупотреблениям.

Теоретическая и практическая значимость настоящей работы обусловлена тем, что предложенные автором выводы дополняют сложившееся в юридической науке представление об институте административной ответственности, несут методологическую функцию, являясь важной ступенью при разработке конкретных проблем отраслевых видов ответственности, открывают путь к практическому их совершенствованию. Диссертантом разработаны предложения и рекомендации, направленные на совершенствование использования института административной ответственности за правонарушения в налоговой сфере Российской Федерации. Представленные автором теоретические выводы и сформулированные на их основе практические предложения и рекомендации могут быть использованы при изучении ряда юридических дисциплин, курсах повышения квалификации и т.д.; при подготовке и совершенствовании норм, регулирующих институт административной ответственности; в учебно-методической работе налоговых органов Российской Федерации.

Апробация результатов исследования происходила в форме обсуждения полученных результатов на кафедре государственно-правовых дисциплин федерального государственного бюджетного образовательного учреждения высшего образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации», семинарах и конференциях, в том числе на международной научно-практической конференции «Россия: государство и общество в новой реальности» 22 мая 2015 г. в секции «Изменения российского законодательства на современном этапе: проблемы теории и практики (частное право, публичное право и процессуальное право)», подготовки научных публика-

ций, а также в практической деятельности диссертанта при взаимодействии с судебными и налоговыми органами.

Структура диссертационной работы включает введение, три главы, состоящих из восьми параграфов, заключение, список использованных источников и литературы.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во Введении обоснована актуальность, представлена научная новизна исследования, степень разработанности темы, методологическая, нормативная и правовая основа, апробация, сформулированы цель и исследовательские задачи, выделена теоретическая и практическая значимость работы.

В главе I - «Административная ответственность в системе юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах» – рассмотрены методологические подходы к изучению юридической ответственности (§ 1), проанализированы зарубежные теоретические исследования, связанные с формированием правовых норм, регулирующих институт ответственности за нарушения налогового законодательства (§ 2), выявлена сущность и цель административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации (§ 3).

Юридическая ответственность, являясь особым видом социальной ответственности, неразрывно связана с государственной политикой, правовыми нормами, а также противоправным поведением физических лиц и их объединений. Сложность исследования данного правового феномена обусловлена его неоднозначной и противоречивой природой, на которую прямо указывает отечественный философ и юрист А.И. Ореховский - «...ни государство, ни общество не только не заинтересованы в возникновении и закреплении отношений юридической ответственности, они всемерно стремятся к их полной ликвидации, однако, именно этот институт способен разрешить противоречия между волей государства, закрепленной им в нормах права, и индивидуальной волей некоторых субъектов, выражаемой ими в актах противоправного поведения...».

В юридической науке установлено, что структура отношений юридической ответственности включает в себя три содержательных элемента: тот, кто отвечает (субъект ответственности), перед кем субъект отвечает и какова мера и степень его ответственности (инстанция и мера ответственности), за что и ради чего отвечает субъект (объективные основания ответственности). Данные системообразующие элементы ответственного отно-

шения находятся в органичной взаимосвязи друг с другом. Автором отмечено, что практическое решение проблемы ответственности обычно основывалось на детальном анализе взаимосвязи только двух первых структурных элементов: субъекта и меры ответственности. Обоснование же третьей составляющей ответственности отечественными юристами не анализировалось достаточно глубоко, ее решающая роль подразумевалась сама собой. По мнению диссертанта, объективные основания ответственности являются определяющими в развитии ответственности вообще и юридической ответственности, в частности. Именно определение цели – «за что и во имя чего отвечает субъект» является исходным в системе комплексного исследования проблемы ответственности в правовой науке.

Анализируя статьи КоАП РФ, НК РФ и УК РФ, содержащие нормы об юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, теоретические позиции отечественных ученых, автор рассмотрел административную, уголовную и налоговую ответственность, выявил и исследовал координационные и функциональные связи между ними, поскольку они в нормативном и правовом регулировании устанавливают определенный механизм, в котором действие одной нормы активирует другие нормы, либо наоборот. Происходит объединение различных видов правонарушений, предполагающее и аккумулятивное соответствующих видов юридической ответственности. Отметим, что единство оснований указанных видов ответственности не обуславливает передачу функций между ними, так как каждый вид ответственности обладает своей спецификой и преследует достижение своих конкретных целей.

Основным методологическим ориентиром исследования был избран системный подход. По мнению автора, для достижения значимых результатов, институт административной ответственности необходимо рассматривать только в системе юридической ответственности, как один из ее ключевых элементов. На основе анализа отечественных работ, диссертантом установлено, что предмет и метод правового регулирования является одновременно как системообразующим признаком, обеспечивающим связь видов юридической ответственности, так и основанием для их разграничения. Именно это обстоятельство, по мнению автора, затрудняет практическое использование системного подхода в исследовании юридической ответственности и ее ключевых элементов, приводит к появлению неоднозначности в понимании данного феномена.

Анализ противоречий, сложившихся вокруг трактовки юридической ответственности, а также использование системного подхода к юридиче-

ской ответственности, позволили применить метод функциональной системы, который не только исключает данные противоречия, но и раскрывает новые стороны практического эффекта системного подхода в юридических науках.

В соответствии с данным методом, системообразующий фактор не является абстракцией, это конкретный результат деятельности или «фокусированный полезный результат» согласно терминологии функциональных систем, связанный с ключевыми направлениями государственной политики. В этом случае, систему юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах автор представил как функциональную систему, в которой взаимоотношения между административной, уголовной и налоговой ответственности принимают характер взаимодействия для достижения «фокусированного полезного результата», отражающего эффективность правовых мер и механизмов принуждения или поощрения, направленных на реализацию национальных экономических интересов в сфере налогов и сборов Российской Федерации, на обеспечение бюджетных обязательств страны и регионов, повышение налоговой базы, формирование открытой и прозрачной деловой среды, устойчивое развитие субъектов предпринимательской деятельности и т.д.

Получив такие выводы, автор проанализировал работы известных зарубежных ученых В. Турони (Victor Thuronyi) и Р. Гордона (Richard K. Gordon), касающихся формирования системы административной ответственности за нарушения налогового законодательства. В результате сформулированы цели установления данного вида ответственности в зарубежном законодательстве:

- наиболее важной целью системы санкций за налоговые правонарушения является их способность сдерживать (to deterrence), предупреждать нежелательное поведение, позволяя достичь большей «исполнительской» дисциплины (в зарубежном законодательстве выделяется два основных вида нарушений налоговой дисциплины: нарушения при предоставлении точной информации к указанному сроку в целях налогового контроля, и грубое нарушение правил ведения учета, влекущих занижение суммы начисленных налогов);

- санкции должны применяться только к такому поведению, которое можно предотвратить;

- санкции должны быть справедливыми, соответствовать общим юридическим нормам и действовать в конкретной юрисдикции. Согласно общим юридическим нормам большинства правых систем, это означает, что санкции должны применяться только при установлении вины субъекта,

не должны быть чрезмерно жесткими или непропорциональными, и нарушать принципы основных правовых процедур (например, в США, ошибки в предоставлении налоговой декларации или неуплате налоговых сумм приведут к санкциям независимо от субъективной стороны - USA IRC § 6651(a) (1), (a) (2); в Бельгии, если налогоплательщик совершил ошибки при заполнении налоговой декларации, он будет подвержен санкциям, однако в случае отсутствия умышленного поведения санкции к налогоплательщику могут быть отменены - CIR art. 444).

В процессе исследования диссертантом выявлены тенденции развития зарубежного законодательства в сфере налогообложения:

- декриминализация правонарушений в сфере налогов и сборов (Налоговый Кодекс Германии);

- стремление к четкому и ясному формулированию цели санкций и ответственности за нарушения налогового законодательства (в США - IRC § 6651(a); в Бельгии - CIR art. 444; в ФРГ АО § 152 и т.д.);

- поощрение и стимулирование досудебного разрешения споров (Например, согласно законодательству Колумбии штраф может быть снижен на 50 процентов, если будет достигнуто соглашение на стадии административного производства и на 25 процентов в течение первой судебной стадии);

- выявление «барьерных или переломных эффектов» (the tipping effect) системы санкций к конкретным группам налогоплательщиков (исследователи Р. Гордон, В. Турони обнаружили, что в пределах определенной группы лиц есть критический уровень вероятности наказания, когда отмеченный сдерживающий эффект становится более выраженным);

- повышенное внимание нефинансовым санкциям репутационного и иного характера (например, в налоговом законодательстве США и Великобритании, невыплаты налога могут привести к потере привилегий, включая возможность заниматься адвокатской или бухгалтерской деятельностью; в ФРГ суд к финансовым или уголовным санкциям добавляет дополнительные санкции, а именно, лишение нарушителя права занимать определенные должности в органах государственной власти или участвовать в выборах; конфискация предметов, укрытых от налогообложения, а также транспортных средств, использовавшихся в преступных деяниях - Ст. 375 Налогового Кодекса Германии от 2002 года).

Выявленные автором тенденции говорят не столько о попытках разграничения видов ответственности за нарушения законодательства в сфере налогов и сборов, сколько о расширении системы санкции, установлении их взаимной связи для достижения конкретного результата юридической

ответственности в целом. Диссертантом установлено, что в зарубежном законодательстве прослеживается целостный подход к юридической ответственности за налоговые нарушения, в котором правовые нормы хотя и играют одну из важнейших ролей, но неразрывно связаны с социальными, политическими и экономическими аспектами санкций.

Диссертантом подчеркивается, что нормы административного права представляют собой достаточно мощный инструмент, используя который можно не только противодействовать правонарушениям, но и на легальных основаниях притормозить деятельность предприятия и обанкротить любого предпринимателя. Диссертант указывает на реализацию карательной (штрафной) функции данным институтом, способной при неправильном применении, (например, неясный состав некоторых правонарушений), безнаказанно и системно осуществлять неправомерное воздействие на предпринимательство. Особенно, если принять во внимание подходы к формированию нового Кодекса об административных правонарушениях в Российской Федерации, значительно ужесточающие финансовые санкции.

В рамках определения цели административной ответственности за налоговые правонарушения, автором отмечено, что в большинстве случаев административная ответственность за нарушения налогового законодательства направлена на обеспечение и наведение «порядка». Представляется, что дисциплина (в том числе, налоговая) - понятие, которое целесообразно обозначать как определенный порядок, состоящий в соблюдении не только специальных правил общего характера, но и индивидуальных распоряжений. По мнению диссертанта, административно-правовые санкции - эффективное средство соблюдения налоговой дисциплины и обеспечения эффективности налоговой системы.

При анализе налоговой дисциплины, необходимо учитывать динамику ее показателей, в частности, количества возбужденных дел об административных правонарушениях и уголовных преступлениях; количества арестов имущества в соответствии со ст. 76 НК РФ; общую сумму выявленных налоговых и административных правонарушений и преступлений, количество материалов, направляемых в правоохранительные органы для возбуждения уголовных дел и другое. Именно динамика всех совокупных показателей налоговой дисциплины характеризует конкретный результат деятельности (фокусированный полезный результат) системы ответственности за налоговые нарушения. Значительное число уклонений от уплаты налогов, а также существенная доля недоимки отражают недостаток эф-

фективности налоговой системы, и ее административно-правовых механизмов.

В ходе исследования автором предложено рассмотреть возможность применения зарубежной методик, заключающейся в выявлении в процессе функционирования системы административной ответственности, реализации санкций за нарушения налогового законодательства «переломных или барьерных точек» - границы, в которых вероятность применения санкции плавно переходит в эффект соблюдения закона для конкретных групп налогоплательщиков и видов административных правонарушений.

В настоящем исследовании диссертантом разработаны новые подходы к изучению административной ответственности, представленной в двух видах, как подсистемы в функциональной системе юридической ответственности, позволяющей выделить координационные и функциональные связи с уголовной и налоговой ответственностью, а также как двухступенчатого поступательного процесса, отражающего её содержание. Данный подход, на наш взгляд, дает целостное представление об этом правовом феномене, несет методологическую функцию, являясь важной ступенью при разработке конкретных проблем отраслевых видов ответственности, открывает путь к практическому их совершенствованию.

Во главе II - «Развитие системы юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации» - рассмотрены вопросы разграничения административной ответственности за совершение правонарушений в области налогов и сборов от других видов юридической ответственности (§ 1); субъекты административных правонарушений (§ 2), проанализирована динамика развития института юридической ответственности в области налогов и сборов в Российской Федерации и выделены его основные тенденции (§ 3).

Отличительная черта правоотношений в налоговой сфере состоит в том, что они неразрывно связаны с деятельностью государства, и не могут быть представлены независимо от нее. Безусловно, что в налоговой сфере экономические отношения играют ключевую роль, однако их формирование и развитие происходит не непосредственно, а через правовые институты.

Автором отмечено, что поиск различий между административной и налоговой ответственностью за нарушения законодательства о налогах и сборах представляет собой, по мнению многих видных отечественных ученых, важнейшую теоретическую проблему. Возникают закономерные вопросы: «Есть ли объективная необходимость в существовании налоговой

ответственности как самостоятельного вида? В чем заключается разница и каковы отличительные черты налоговой и административной ответственностью за нарушения законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации? »

На основании исследования теоретических источников отечественной юридической науки, диссертантом выделены два диаметрально противоположных подхода. В соответствии с первым (Д.Н. Бахрах, А.С. Емельянов, К.Е. Шилехин, С.С. Якимова и др.) говорят об известной монополии или исключительности административной ответственности, тем самым все правонарушения в сфере налогов и сборов, которые не имеют признаков налогового преступления, представляют собой административные правонарушения. Другая точка зрения фокусируется на том, что налоговая ответственность является одним из видов финансовой ответственности как отдельного вида юридической ответственности (Ю.Н. Белошапко, А.В. Брызгалин, Д.В. Винницкий, Т.А. Гусева, Л.В. Сальникова и др.)

Автором проанализирована состоятельность разграничения налоговой и административной ответственности, возможность выделения налоговой ответственности в самостоятельный институт, отношения к этому российских авторов и обоснованность их доводов, в частности, рассмотрен ряд отличий (в целях ответственности, принципах и составах правонарушений, основаниях дифференциации, субъектах ответственности и размерах санкций). На основе этого анализа сделан вывод о том, что с теоретической точки зрения, несмотря на возникновение в российском праве налоговой ответственности как разновидности административной, а также родства базовых оснований их возникновения, налоговая ответственность «почти» выделилась в самостоятельный институт – институт «квазиадминистративной» ответственности, обусловленный самим административно-правовым характером налогового правонарушения с присущими ему признаками. Однако различия этих двух институтов достаточно сильно сглаживаются в правоприменительной практике.

В исследовании также выделены критерии разграничения административной и уголовной ответственности в сфере налогов и сборов - оснований применения конкретного вида юридической ответственности:

- уголовная ответственность в сфере налогов и сборов невозможна без установления умысла, который является неперенным условием уголовного деяния. Субъективная сторона административных правонарушений также может включать умысел (либо неосторожность), но лишь уголовное законодательство требует его обязательное наличие;

- при привлечении к уголовной ответственности необходимо наступление определенных общественно опасных последствий в виде размера ущерба, нанесенного налогоплательщиком;

- административная ответственность устанавливается актами административного, а не уголовного законодательства и реализуется широким кругом субъектов в самостоятельном административно-юрисдикционном (административно-деликтном) производстве;

- преступлениям соответствует уголовное судопроизводство, а административным правонарушениям - производство по делам об административных правонарушениях, которые имеют существенные различия;

- административное правонарушение отличается тем, что оно может быть совершено юридическим лицом;

- административная ответственность может быть установлена законами субъектов Российской Федерации.

Проанализировав административную и уголовную ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, автор пришел к выводу, что единство целей этих видов ответственности (их карательный характер) создает предпосылки возникновению института замены одного вида ответственности на другой и возможностей применения данного института в зависимости от возникающих условий, учитывая степень общественной опасности и угрозы экономической безопасности страны. То есть, имея в распоряжении данный институт, органы государственной власти могут сделать из института административной ответственности, как тонкий государственный инструмент, развивающий бизнес, так и сферу административного произвола.

В исследовании был проведен анализ последних поправок в налоговое законодательство, регулирующее ответственность за налоговые правонарушения, а именно, Федерального закона от 28 июня 2013 г. № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям»; Федерального закона от 2 июля 2013 г. № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового Кодекса Российской Федерации»; Федерального закона от 2 апреля 2014 г. № 52-ФЗ «О внесении изменений в часть первую и вторую Налогового Кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации». По результатам данного анализа был сделан вывод о том, что, расширение субъектного состава ответственности за нарушение срока представления налоговой декларации, представления документов, содержащих недостоверные сведения (п. 1 ст.

119 НК РФ, п. 2 ст. 126 НК РФ, абз 1. п.1 ст. 120 НК РФ), введение новых налоговых правонарушений, связанных с деятельностью налоговых агентов и иностранных организаций (ст.126.1 и 129.5 НК РФ), изменение штрафных санкций (п. 1 ст. 119 НК РФ), унифицирование ответственности за нарушение обязанности по представлению документов (п. 6 ст. 93.1 НК РФ), универсализация обязательного досудебного обжалования налогоплательщиком решений налоговых органов (п. 2 ст. 138 НК РФ), введение смягчающих обстоятельств, связанных с налоговой амнистией капиталов (ст. 109 НК РФ), показывают, что они частично касаясь материальной составляющей, в большинстве своем направлены на уточнение процессуальной составляющей производства по делам о правонарушениях в сфере налогообложения.

Кроме того, введение института обязательного досудебного обжалования налогоплательщиком решений налоговых органов, доступный для граждан и субъектов предпринимательства, с одной стороны, сокращает затраты на заполнение формализованного искового заявления и на размер оплаты пошлины и судебных расходов и адвокатов, с другой, – обжалование неправомерных действий налогового органа может привести к росту убытков этого налогоплательщика.

В исследовании был проведен анализ последних новаций КоАП РФ, затрагивающих налоговые правоотношения, в частности, федеральных законов от 28 декабря 2009 г. № 380-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях», от 27 июля 2010 г. № 239-ФЗ «О внесении изменений в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях», которые значительно обновили содержание КоАП РФ.

В законодательной практике 2010 - 2015 гг. по совершенствованию административного законодательства были выявлены новые тенденции. Наиболее характерными из них являются следующие:

- комплексность обновления разделов КоАП РФ, в частности, корректировка общих положений и процессуальной части;
- гибкость административной политики, закрепленной в нормах КоАП РФ, заключающаяся как в усилении жесткости санкций за наиболее опасные правонарушения, так и гуманизации мер за правонарушения небольшой общественной опасности, возможности смягчение наказания менее минимального размера административного штрафа и т.д. (ч. 2.2, ч. 2.3, ч. 3.2 и ч. 3.3 ст. 4.1. КоАП РФ);

- новые подходы к разграничению административной ответственности юридических лиц и должностных лиц (примечание к ст. 2.4. КоАП РФ и п. 2 ст. 15.11 КоАП РФ);

- возвращение признака повторности в конструкцию норм об административной ответственности и, следовательно, ужесточение санкций за повторное совершение определенных видов правонарушений (ст. 4.3 КоАП РФ);

- расширение видов административных наказаний (обязательные работы и т.д.) (п. 10 и п. 11 ст. 3.2 КоАП РФ).

- попытки дифференциации мер административной ответственности и возможности применения такой меры как предупреждение за впервые совершенные административные правонарушения; значительное расширение ряда правонарушений, за совершение которых предусмотрено именно такая административная санкция (в сфере налогов и сборов - ст. 15.3, 15.4 и 15.5 КоАП РФ);

- закрепление полномочия субъектов РФ в части установления и применения административной ответственности (ст. 1.3.1 КоАП РФ);

- детализация признаков конкретных составов административных правонарушений (ст. 15.6 КоАП РФ);

- тенденция к ужесточению финансовых санкций за административные правонарушения, заложенная в новый Кодекс об административных правонарушениях РФ.

На основе проведенного анализа поправок в административное, налоговое и уголовное законодательство, касающихся института ответственности за налоговые правонарушения, диссертантом сделан вывод о том, что новации принятые за 2013-2015 г., обогащают как материальную, так и процессуальную составляющую административного процесса и производства за правонарушения в сфере налогообложения.

Анализ административной и уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах показал противоречивость, при общей декриминализации уголовных преступлений в налоговой сфере. Несмотря на желание повысить количественный порог размера ущерба при привлечении к уголовной ответственности, идет общее ужесточение применения юридической ответственности, в частности, попытка введения уголовной ответственности юридических лиц, законодательное представление органам внутренних дел процессуальных возможностей самостоятельного возбуждения дел фактически без учета мнения налоговых органов, криминализация уклонения от уплаты страховых взносов и т.д.

В главе III - «Совершенствование института административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах» – проанализирована динамика развития института ответственности за нарушения в области налогов и сборов (Германия, Италия, Франция, Швеция, США, Новая Зеландия, Казахстан) (§ 1); выработаны предложения по совершенствованию системы административной ответственности в области налогов и сборов Российской Федерации (§ 2).

Для исследования правовых систем зарубежных стран диссертантом был выбран метод функционального сравнительного правоведения, предложенный К. Цвайгертом и Х. Кетцем и использован функциональный подход к решению проблемы ответственности за налоговые нарушения. Данный метод предполагает, с одной стороны, выбор правовых систем для изучения и, с другой стороны, отслеживание сопоставимых элементов различных правовых систем, например, сравнение юридических понятий, правовых норм или правовых институтов. Кроме того, выделяются и сравниваются «проблемные области права» при решении конкретных вопросов, для которых должно быть найдено решение.

В настоящем исследовании особое внимание было уделено налоговому и административному законодательству ФРГ. По результатам данного анализа был сделан вывод о том, что нормы, регулирующие институт юридической ответственности, обладают следующими особенностями: а) институт юридической ответственности за налоговые преступления и правонарушения закреплен не в многочисленных кодексах и законах, а только в Налоговом кодексе 2002 г.; б) в Налоговом кодексе содержатся основания для разграничения налоговых преступлений от налоговых административных правонарушений, что позволяет проводить четкую дифференциацию наказания, на основе степени общественной опасности, а также обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность; в) в Налоговом кодексе предусмотрена возможность освобождения от уголовной ответственности; г) суд к такой санкции как лишение свободы на срок до 1 года добавляет дополнительные санкции, а именно: лишение нарушителя права занимать определенные должности в органах государственной власти или участвовать в выборах; конфискация предметов, укрытых от налогообложения, а также транспортных средств, использовавшихся в преступных деяниях (Ст. 375 НК ФРГ).

Исследование законодательства Швеции об административной ответственности за налоговые правонарушения показывает отсутствие взаимосвязи между формой вины правонарушителя и назначаемым наказанием

(за исключением такого правонарушения, как «непредставление или представление неверных налоговых сведений органам государственной власти»). Отмечается, что административно-правовая санкция назначается в зависимости от способа совершения правонарушения. Так, большую общественную опасность представляет собой такие правонарушения, как создание препятствий для налогового контроля и уклонение от уплаты налогов, а неуплата налоговых платежей характеризуется меньшей тяжестью. При этом возникает вопрос, почему подлог информации, который непосредственно связан с уплатой налогов и налоговыми льготами, представляет меньшую опасность, чем подлог иных сведений, так как влечет за собой одинаковые последствия в виде неуплаты налоговых платежей в бюджет.

Рассмотрены сложившийся в законодательстве США подход к формированию системы санкции за нарушения налогового законодательства. Закон однозначно устанавливает цель налоговых санкций. Так, они должны стимулировать и поощрять добровольное соблюдение налоговых обязательств и сотрудничество с налоговыми органами; гарантировать беспристрастность и законность; наказывать любое нарушение налоговых обязательств в зависимости от серьезности нарушения (секции 4.23.9.1 (04-01-2011) Penalty Handbook).

Диссертантом предложены следующие направления совершенствования системы административной ответственности за налоговые правонарушения:

- законодательное закрепление в НК РФ цели юридической ответственности за налоговые правонарушения по аналогии с законодательствами США (секция 4.23.9.1 Penalty Handbook), Бельгии (BEL CIR art. 444); Германии (DEU AO § 152), направленной на повышение уровня добровольного соблюдения законодательства), обеспечения согласованности и последовательности наказания, реализации механизмов, максимально учитывающих интересы налогоплательщиков, возможности немедленной отмены первоначальных решений;

- объединение в Налоговом кодексе РФ составов административных налоговых правонарушений и преступлений;

- отказ от введения института уголовной ответственности юридических лиц;

- исключение норм УК РФ, предоставляющих право правоохранительным органам возбуждать уголовные дела о налоговых преступлениях без заключения налоговых органов;

- внесение поправок в Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, в частности: исключение ответственности граждан за правонарушения, предусмотренные п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ; дополнение КоАП РФ составами правонарушений (субъект ответственности – должностное лицо), за которые в соответствии с НК РФ предусмотрена ответственность юридических лиц (ст. 119.1, 129.1, 129.3, 129.4, 129.5, 129.6 НК РФ и др.); включение предупреждения как административной санкции в ст. 15.6 КоАП РФ при нарушении срока предоставления документов и иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, исключение составов, предусмотренных п. 2. ст. 119.2, п. 3 ст. 122, п. 2 ст. 122.1 НК РФ, как деяний, совершенных умышленно;

- приостановление и последующее прекращение административного преследования с отменой санкций при возбуждении уголовного дела по налоговым составам и вынесении обвинительного приговора.

По мнению автора, предложенные новации послужат достижению единства и сбалансированности системы юридической ответственности, подчеркивают важность соблюдения взвешенной государственной политики в области налогов и сборов, сдержанного соблюдения экономически и юридически просчитанного баланса. С одной стороны, следование принципам свободы предпринимательства, создание открытой деловой среды, стимулирование экономического роста через смягчение штрафных санкций неминуемо вызовет экономическую активность с закономерным ростом числа нарушений и снижением налоговой дисциплины. С другой, ужесточение законодательства и улучшение качества налогового администрирования, может вести к относительно высокому проценту собираемости налогов и сборов, но падению абсолютных показателей и неоправданному росту издержек налоговых органов. Необходимо не навредить деловой среде и обеспечить социальные и бюджетные обязательства.

В Заключение настоящего исследования сделаны обобщающие выводы, сформулированы полученные теоретические и практические результаты.

Основные положения и выводы содержатся в следующих публикациях автора.

I. Статьи, опубликованные в изданиях, рекомендованных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки РФ для публикации результатов диссертационных исследований:

1. Васкевич К.Н. Современные тенденции развития института ответственности за правонарушения в области налогов и сборов в Российской Федерации // Государственная служба. 2014. № 3. – 0,6 п.л.

2. Васкевич К.Н. Возможности системного подхода при исследовании юридической ответственности за налоговые правонарушения // Административное и муниципальное право. 2014. № 12.– 0,6 п.л.

3. Васкевич К.Н. Правовое регулирование юридической ответственности за нарушения налогового законодательства в Федеративной Республике Германия // Государственная служба. 2015. № 2. – 0,5 п.л.

4. Васкевич К.Н. Выявление сущности и цели административной ответственности за налоговые правонарушения // Наука и образование: хозяйство и экономика; предпринимательство; право и управление. 2016. № 1 (68). С. 105-109. – 0,5 п.л.

5. Васкевич К.Н. Систематизация международного опыта формирования системы юридической ответственности за налоговые правонарушения. // Современное общество и право. 2016. № 3. С. 71-76. – 0,5 п.л.

II. Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

6. Васкевич К.Н. Некоторые проблемы разграничения административной ответственности за нарушения в сфере налогов и сборов в РФ от других видов юридической ответственности // Государственное строительство и право. Выпуск 32, 2014. М., 2014. С. 76-81. – 0,5 п.л.

7. Васкевич К.Н. Юридическая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах как функциональная система // Государственное строительство и право. Выпуск 33, 2015. М., 2015. С. 65-70. – 0,3 п.л.

8. Васкевич К.Н. Субъекты правонарушений в сфере законодательства о налогах и сборах в Российской Федерации // Государственное строительство и право. Выпуск 34, 2015. М., 2015. С. 68-71. – 0,4 п.л.

9. Васкевич К.Н. Применение зарубежного опыта в совершенствовании института административной ответственности в Российской Федерации // Государственное строительство и право. Выпуск 35, 2016. М., 2016. С. 51-53.– 0,2 п.л.

Автореферат

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Васкевича Кирилла Николаевича

Тема диссертационного исследования:

АДМИНИСТРАТИВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА
ПРАВОНАРУШЕНИЯ В ОБЛАСТИ НАЛОГОВ И СБОРОВ В
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Научный руководитель

Барциц И.Н.,

д.ю.н., профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации

Изготовление оригинал-макета

Васкевичем К.Н.

Подписано в печать «__» _____ 2016 г.

Тираж 80 экз. Объем 1,1 п.л.

Отпечатано с готового оригинала-макета

в типографии ООО "Генезис",

8(495)434-83-55, 119571, г. Москва, пр-кт Вернадского, 86