Федеральное агентство по образованию РФ

Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования

«Волгоградский государственный университет»

Факультет мировой экономики и финансов

Кафедра теории финансов, кредита и налогообложения

Налоговые правонарушения в РФ: теория и практика (на примере федеральных налогов и сборов)

Выполнила:

студентка факультета

МЭиФ

группы НО-062

Хомутецкая М.Н.

Проверила:

ассистент кафедры ТФКН

Чанкселиани Л.Г.

Волгоград, 2010

Содержание

Введение

1. Теоретические аспекты налогового правонарушения

1.1 Сущность налогового правонарушения

1.2 Признаки налогового правонарушения

2. Налоговые правонарушения в Российской Федерации

2.1 Причины возникновения налоговых правонарушений

2.2 Классификация налоговых правонарушений, существующих в Российской Федерации

3. Практика налоговых правонарушений

3.1 Статистика налоговых правонарушений в Российской Федерации

3.2 Практические ситуации с налоговыми правонарушениями

Заключение

Список литературы

Введение

В современных условиях налоговые правонарушения приобретают все более массовый характер. Становление налоговой системы в России сопровождается значительным ростом числа налоговых правонарушений. По оценкам специалистов, государство ежегодно недополучает до трети налоговых поступлений в бюджет. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение и является главной причиной непоступления налогов в бюджет. Рост налоговой преступности имеет высокую динамику, поэтому по некоторым оценкам характеризуется как катастрофический. Как показывает статистика, чаще всего налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты налогов, предусматривающих наиболее крупные отчисления в бюджет[[1]](#footnote-1).

Общественная опасность налоговых преступлений и правонарушений состоит прежде всего в том, что перекрываются каналы поступления денежных средств в доходную часть бюджетов всех уровней страны. Недостаток средств в бюджете прежде всего сказывается на социальной сфере, развитии культуры, содержании наукоемких отраслей экономики. Поэтому массовое сокрытие доходов и уклонение от уплаты налогов являются одной из серьезных внутренних угроз экономической безопасности страны.

В этой связи на современном этапе очень важным представляется глубокий, как научный, так и практический анализ положений налогового законодательства РФ в части ответственности за налоговые правонарушения, выявление пробелов и противоречий, проблемных ситуаций и слабых сторон.

Цель курсовой работы непосредственно заключается в анализе существующих в Российской Федерации налоговых правонарушений путем исследования сущности и видов налогового правонарушения, а также обращения к статистике их возникновения для выявления наиболее распространенных в настоящее время налоговых правонарушений в Российской Федерации.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

определить сущность налогового правонарушения путем сопоставления его с налоговым преступлением для целесообразности их разграничения и выделения налогового правонарушения в отдельную категорию;

выявить основные признаки налогового правонарушения с помощью юридических категорий для определения состава налогового правонарушения;

проанализировать причины возникновения и существования налоговых правонарушений путем рассмотрения различных подходов к их классификации для профилактики предотвращения налоговых правонарушений;

рассмотреть основные виды налоговых правонарушений путем изучения Налогового кодекса РФ и проанализировать наиболее распространенные правонарушения, изучая их основные характеристики;

выявить основные способы совершения налоговых правонарушений в Российской Федерации, а также отрасли экономики, в которых наблюдается наибольшее количество нарушений налогового законодательства путем исследования приведенной статистики с целью установления наиболее распространенных налоговых правонарушений;

в качестве примера рассмотреть несколько практических ситуаций налоговых правонарушений с помощью сопоставления позиций различных субъектов.

Объектом работы выступает непосредственно налоговое правонарушение.

Предметом курсовой работы являются отношения, складывающиеся в процессе совершения налоговых правонарушений в РФ.

Методологическую основу работы в рамках системного подхода составили субъектно-объектный, структурно-функциональный, логический методы исследования, а также методы анализа и синтеза.

В качестве теоретической основы изучения в работе применялись труды и учебные пособия российских авторов по налоговым правонарушениям. Это работы таких авторов, как Зуйкова Л., Игнатьев Д., Карсетская Е., Мешалкин В., Трегубова Е.В., Глушко Д.Е., Теплова Н.А.. Для написания курсовой работы были рассмотрены различные информационные источники: учебно-методическая литература, периодические издания, информационные ресурсы. Главной теоретической основой являлся Налоговый кодекс РФ.

Курсовая работа состоит из введения, основной части, включающей в себя три главы, заключения и списка литературы. В первой главе характеризуется сущность и признаки налоговых правонарушений, а также их отличия от налоговых преступлений. Во второй главе с разных точек зрения рассматриваются основные причины возникновения налоговых правонарушений. В третий главе анализируется статистика налоговых правонарушений, и приводятся в пример несколько налоговых правонарушений с различными позициями. Работа оформлена несколькими таблицами.

1. Теоретические аспекты налогового правонарушения

1.1 Сущность налогового правонарушения

Совершаемые в обществе правонарушения не однородны по своему характеру, однако по степени общественной опасности и юридическому оформлению теория права объединяет их в две группы: преступления и проступки.

Также в сфере налоговых правоотношений, в зависимости от степени общественной опасности, все правонарушения можно подразделить на налоговые преступления и правонарушения, которые не имеют характера налогового преступления.

В словаре по экономике и финансам содержится следующее определение налогового правонарушения. Налоговое правонарушение - понимается противоправное, виновное действие или бездействие, которым не исполняются или ненадлежащим образом исполняются обязанности, нарушаются права и законные интересы участников налоговых отношений и за которые установлена юридическая ответственность[[2]](#footnote-2).

Однако наиболее точным и оптимальным, на наш взгляд, является понятие налогового правонарушения, представленное в Налоговом кодексе.

Под налоговым правонарушением понимается противоправное, виновное деяние, совершенное налогоплательщиком, налоговым агентом или иным лицом, ответственность за которое установлена соответствующей нормой НК РФ[[3]](#footnote-3).

Налоговое правонарушение и налоговое преступление не являются тождественными категориями. Они отличается друг от друга степенью общественной опасности.

Под налоговым преступлением понимается совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством территории, к юрисдикции которого оно отнесено.

Если проанализировать определение налогового преступления, легко заметить, что оно содержит в себе все признаки налогового правонарушения. Таким образом, преступление в налоговой сфере не может существовать само по себе без налогового правонарушения.

Содержанием объективной стороны налогового преступления является то или иное налоговое правонарушение. Оно же трансформируется в налоговое преступление при наступлении общественно опасных последствий.

Сравним налоговое правонарушение и налоговое преступление по основным критериям. Отличия между ними заключается в следующем.

Таблица 1

Отличия налогового правонарушения от налоговых преступлений[[4]](#footnote-4)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Критерий | Налоговые правонарушения (ст. 116 - 129 НК РФ) | Налоговые преступления, предусмотренные УК РФ (ст. 194, 198, 199 УК РФ) |
| 1. Объект | Отношения возникающие в связи с осуществлением конституционной обязанности платить установленные законом налоги и сборы, вести налоговый контроль и учет; | Отношение по уплате подоходного налога, налогов с организаций и взносов в государственные внебюджетные фонды; |
| 2. Субъект | Физические лица и организации; | Физические лица; |
| 4. Ответственность | Допускается применение лишь налоговых санкций в виде штрафов; | Применяются различные виды уголовных наказаний вплоть до лишения свободы; |
| 5. Характер совершения | Могут совершаться умышленно или по неосторожности; | Характеризуются лишь наличием умышленной формы вины; |
| 6. Наличие судимости | Совершение налогового правонарушения не влечет судимости (после привлечения лица к ответственности); | Осуждение за налоговые преступления влечет судимость лица. |

Таким образом, налоговые правонарушения и налоговые преступления не тождественные понятия, они различаются степенью общественной опасности.

Налоговые правонарушения по сравнению с налоговыми преступлениями представляют меньшую общественную опасность и закрепляются не УК РФ, а только НК РФ. Кроме того, они влекут за собой не наказание, а взыскание (ст. 114 НК РФ).

После того, как мы выяснили сущность налогового правонарушения, целесообразно выделить его основные признаки, определяющие состав налогового правонарушения.

1.2 Признаки налогового правонарушения

Анализ приведенного ранее определения позволяет выделить три признака, квалифицирующих налоговое правонарушение[[5]](#footnote-5):

1) противоправность действий (бездействия) лица;

2) наличие вины лица в совершении налогового правонарушения;

3) ответственность за совершение противоправных действий (бездействия), установленная НК РФ.

Противоправность деяния применительно к налоговым правоотношениям означает, что действия (бездействие) лица нарушают конкретные правовые нормы, установленные НК РФ или другими федеральными законами о налогах и сборах[[6]](#footnote-6).

Например, противоправность будет иметь место, если налогоплательщик необоснованно применит налоговую льготу по НДС, предусмотренную ст. 149 НК РФ.

В то же время в случае, когда действия налогоплательщика будут противоречить иному правовому акту, например приказу ФНС России, Минфина России или других исполнительных органов, говорить о противоправности деяния нельзя.

Наличие вины лица в совершении налогового правонарушения - второй признак налогового правонарушения.

При отсутствии вины лица совершенное им деяние перестает отвечать признакам налогового правонарушения, что автоматически исключает возможность привлечения лица к налоговой ответственности[[7]](#footnote-7).

Существуют две формы вины лица в совершении налогового правонарушения - умысел и неосторожность.

Умысел в действиях лица усматривается в том случае, если лицо, совершившее правонарушение, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

В частности, п. 3 ст. 122 НК РФ установлено, что неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), совершенная умышленно, влечет взыскание санкций в размере 40% от неуплаченных сумм налога.

За аналогичные действия, но совершенные по неосторожности, штраф взыскивается в размере 20%.

При определении вины как признака, квалифицирующего налоговое правонарушение, следует помнить, что ее наличие в действиях организации-налогоплательщика определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения[[8]](#footnote-8).

Далеко не всегда виновное действие (бездействие), подпадающее под определение налогового правонарушения, будет вести к применению мер налоговой ответственности. Это связано с тем, что существуют обстоятельства, при наличии которых вина лица в совершении налогового правонарушения исключается. К ним относятся:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния.

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции[[9]](#footnote-9).

Установленная НК РФ ответственность за совершение противоправного деяния - третий признак налогового правонарушения.

Он означает, что виновное и противоправное действие (бездействие) лица будет признаваться налоговым правонарушением лишь тогда, когда подобные деяния лица образуют состав налогового правонарушения, за который в Налоговом кодексе РФ предусмотрена соответствующая налоговая санкция. Под составом налогового правонарушения понимается совокупность признаков, необходимая и достаточная для признания деяния налоговым правонарушением и привлечения лица к налоговой ответственности[[10]](#footnote-10). Как установлено НК РФ, субъектами ответственности за совершение налоговых правонарушений являются организации и физические лица, достигшие 16-летнего возраста. Таким образом, под налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность. Налоговые правонарушения, в отличие от налоговых преступлений, представляют меньшую общественную опасность и закрепляются только НК РФ. Выделяют три признака, квалифицирующих налоговое правонарушение: противоправность действий (бездействия) лица; наличие вины лица в совершении налогового правонарушения; ответственность за совершение противоправных действий (бездействия), установленная НК РФ.

После рассмотрения теоретических аспектов налогового правонарушения, целесообразно выяснить какие причины лежат в основе возникновения данных правонарушений, что обуславливает их существование.

2. Налоговые правонарушения в Российской Федерации

2.1 Причины возникновения налоговых правонарушений

Налоговая система оказывает большое влияние на экономическую безопасность России. Одной из основных угроз является нарушение налогового законодательства, так как повышение уровня безопасности зависит от эффективности налоговой системы, уменьшения количества налогов и повышения их собираемости.

Одним из негативных последствий массового уклонения и сокрытия от налогообложения средств является то, что это становится одним из источников, питающих организованную преступность

Учеными-административистами предпринимались попытки классифицировать причины и условия правонарушений. Причем это были именно попытки построения классификаций, относящихся к эмпирическому уровню познания, и выступали они как средство первоначального упорядочения всего многообразия эмпирических данных.

В административной деликтологии одним из первых, осуществивших классификацию причин и условий правонарушений, можно назвать В.И. Ремнева. В соответствии с предложенной им классификацией выделяются:

а) общие причины и условия правонарушений (экономические, политические, идеологические, правовые, организационные, культурно-воспитательные);

б) причины и условия, связанные с определенной служебной ситуацией (недостатки контроля, безнаказанность нарушителей, «давление сверху», попустительство нарушителям со стороны руководителей);

в) обстоятельства, связанные с личностью правонарушителя, во-первых, должностного лица; во-вторых, для гражданина, не являющегося должностным лицом[[11]](#footnote-11).

В административно-правовой литературе встречаются и другие подходы к классификации причин и условий совершения правонарушений.

Одни авторы, например, предлагают двухступенчатую классификацию:

а) причины и условия административной деликтности в целом;

б) причины конкретных групп административных правонарушений.

Другие, не говоря о классификации, приводят наиболее типичные причины административных правонарушений: недостаточный уровень правовой осведомленности граждан и должностных лиц о нормах административного права, недостатки административно-правового воспитания граждан, недостаточное внимание к профилактике, влияние негативной антиобщественной среды.

Налоговые правонарушения, в соответствии с категориями общего, особенного и единичного можно классифицировать тремя уровнями деликтологических оснований. На первом из них находятся те явления общественной жизни, которые вызывают причины всех видов негативных явлений, в том числе преступности, и всех видов налоговых правонарушений, предусмотренных НК РФ и КоАП РФ.

На определенном этапе развития нашего общества выделялись следующие причины этих негативных явлений:

- материальные и идеологические;

- полная и специфическая причины;

- объективные и субъективные причины.

На уровне особенного деликтологические основания в качестве причин правонарушений проявляются в определенной сфере жизнедеятельности людей, под которой понимается та часть общественных отношений, связанная с условиями существования и расширенного воспроизводства как производительной силы и как личности.

На уровне единичного деликтологические основания причин совершения налоговых правонарушений выражаются в существовании конкретных взаимообусловленных моментов субъективного (характерные черты и свойства личности правонарушителя) и ситуативного (место, время) порядка, которые их порождают.

Анализируя различные подходы к классификации причин возникновения налоговых правонарушений, можно выделить в качестве оснований две группы факторов, обусловливающих совершение налоговых правонарушений[[12]](#footnote-12).

К первой относятся те из них, которые в малой степени зависят от деятельности налоговых органов. Наиболее важными являются:

- объективное противоречие между экономическими потребностями и возможностями современного российского общества - отдельных социальных слоев, групп, личностей;

- общее снижение уровня жизни, в некоторых группах социума - ниже границы обеспечения физиологической выживаемости;

- определенные детерминации в области социальной психологии, находящие проявления в искаженных потребностях, интересах, целях, взглядах, нравственных ценностях и правосознании лиц, совершающих правонарушения;

- разрушение традиционных для России стереотипов поведения, общепринятых норм морали и нравственности, выражающееся в правовом нигилизме, нравственно-психологическом состоянии налогоплательщиков, характеризующемся негативным отношением к существующей системе налогообложения.

Другая группа факторов, способствующих совершению налоговых правонарушений, непосредственно связана с деятельностью налоговых органов. По содержанию эти факторы подразделяются на:

а) связанные с недостатками нормативного обеспечения профилактической деятельности налоговых органов;

б) факторы организационного характера.

К группе факторов, связанных с организацией деятельности налоговых органов и оказывающих определенное негативное влияние на состояние и динамику налоговой деликтности, прежде всего относится низкий уровень общей и индивидуальной профилактики.

К числу организационных факторов, влияющих на состояние налоговой деликтности, относится и низкий уровень информационно-аналитического обеспечения профилактики налоговых правонарушений. Между тем такое обеспечение является основой для установления тенденций налоговых правонарушений, определения основных видов борьбы с ними и разработки наиболее эффективных профилактических мер. Между тем анализ практики показывает, что это важное направление деятельности нуждается в существенной реорганизации.

Таким образом, выделяют две группы факторов, обусловливающих совершение налоговых правонарушений: непосредственно связанные с деятельностью налогвых органов и в малой степени зависящие от деятельности налоговых органов.

После установления причин возникновения налоговых правонарушений, логично рассмотреть налоговые правонарушения, непосредственно имеющие место в Российской Федерации, а также раскрыть сущность наиболее распространенных из них.

2.2 Классификация налоговых правонарушений, существующих в Российской Федерации

Конкретные составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены в гл. 16 НК РФ. При этом следует отметить, что статьями данной главы НК РФ предусматривается ответственность как за чисто налоговые правонарушения, посягающие на законодательно установленный порядок поступления налоговых доходов в бюджет, так и за правонарушения, хотя и «неналоговые» по своей сути, но так или иначе затрагивающие нормы законодательства о налогах и сборах. Так, например, в ст. 128 НК РФ установлена ответственность свидетеля за неявку либо уклонение от явки, а также неправомерный отказ от дачи показаний либо дачу ложных показаний, в ст. 129 НК РФ - ответственность эксперта, переводчика или специалиста за отказ от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода.

В целом в гл. 16 НК РФ предусматривается ответственность за следующие виды налоговых правонарушений:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ);

- уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ);

- нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ);

- непредставление налоговой декларации (ст. 119 НК РФ);

- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ);

- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ);

- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов (ст. 123 НК РФ);

- несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест (ст. 125 НК РФ);

- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ);

- неявку либо уклонение от явки, а также неправомерный отказ от дачи показаний либо дачу заведомо ложных показаний лицом, вызываемым в качестве свидетеля (ст. 128 НК РФ);

- отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода (ст. 129 НК РФ);

- неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129.1 НК РФ)[[13]](#footnote-13).

Рассмотрим подробнее некоторые из этих правонарушений.

1. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе.

Согласно ст. 83 НК РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

За невыполнение этих требований в ст. 116 НК РФ предусмотрена ответственность в виде штрафа.

Размер штрафа зависит от срока непостановки на налоговый учет: если налогоплательщик просрочил подачу заявления на срок 90 дней и менее - штраф составит 5000 руб., а по истечении 90 дней заплатить придется уже в два раза больше - 10 000 руб.

При этом причина, по которой налогоплательщик допустил просрочку, значения не имеет.

Применение данных санкций на практике затрудняется тем, что в соответствии с п. 5 ст. 114 НК РФ при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой. Поэтому нередко налоговые органы при обнаружении просрочки подачи заявления о постановке на учет свыше 90 дней подают иск о взыскании санкций сразу по двум частям ст. 116 НК РФ.

Между тем нормы ст. 116 НК РФ только дифференцируют размер налоговых штрафов в зависимости от срока просрочки выполнения налогоплательщиком своих обязанностей. То есть в п. 2 ст. 116 НК РФ предусмотрен особый квалифицирующий признак состава налогового правонарушения, установленного в п. 1 ст. 116 НК РФ.

2. Непредставление налоговой декларации

Непредставление налоговой декларации в установленный срок влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате 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 рублей.

Если просрочка оказалась свыше 180 дней после истечения установленного срока, то налогоплательщику придется уплатить штраф в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня [[14]](#footnote-14).

Сроки представления налоговых деклараций предусмотрены соответствующими законодательными актами для каждого налога отдельно.

То есть при непредставлении налоговой декларации в течение более 180 дней по истечении установленного срока ответственность в соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ к налогоплательщику применена быть не может.

Отсюда следует и другой важный вывод о том, что налоговый орган не вправе отказать налогоплательщику в принятии расчетов, а также дополнений и изменений в налоговую декларацию. Законодатель предусмотрел обязанность налогового органа принять их.

Не являются основанием для отказа в принятии декларации и ошибки в ее составлении, например отсутствие описи вложения.

Само несоблюдение установленной формы декларации суды не расценивают как правонарушение по ст. 119 НК РФ. Достаточно, чтобы такая декларация была подана своевременно и содержала все необходимые сведения, предусмотренные для исчисления и уплаты соответствующего вида налога.

Формы налоговых деклараций так часто меняются, что налогоплательщики иногда не успевают отследить появление новой формы и сдают отчетность на бланках по старой форме. Это не может служить основанием для привлечения налогоплательщика к ответственности по ст. 119 НК РФ.

3. Неуплата или неполная уплата сумм налога

Налоговое правонарушение по ст. 122 НК РФ выражается в неисполнении (ненадлежащим исполнении) налогоплательщиком обязанности по уплате законно установленных налогов, когда:

- налоги вообще не уплачиваются (неуплата сумм налога);

- налоги уплачиваются частично, то есть не полностью (неполная уплата сумм налога).

Неуплата налога - это полное неисполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, установленной пп. 1 п. 1 ст. 23 и п. 1 ст. 45 НК РФ. Неполная уплата налога - частичное исполнение обязанности по уплате налога. Неуплата или неполная уплата сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия).

Если же неправильное исчисление налога не повлекло неуплату или неполную уплату налога в бюджет, применение мер ответственности по ст. 122 НК РФ будет необоснованно.

Также не может быть признана неуплатой налога ситуация, когда организация неправомерно указала в декларации сумму вычетов по НДС, но вычет не произвела, так как сумма начисленного налога по этой декларации была равна нулю. Поскольку недоимка по налогу не возникла, то и штрафовать организацию за неуплату налога нельзя.

В тех случаях, когда налогоплательщик завысил сумму вычетов по НДС, оштрафовать его за неуплату налога можно, только если налог реально возвращен из бюджета. Если же возмещение лишь заявлено, но реально налог еще не возвращен, то у налогоплательщика нет недоимки по налогу, а следовательно, нет и штрафа за неуплату налога.

Санкция по п. 1 ст. 122 НК РФ четко определяет только два конкретных случая неправомерного поведения налогоплательщика, а именно:

- занижение налоговой базы;

- неправильное исчисление налога.

Налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по ст. 122 НК РФ лишь на основании неуплаты (неполной уплаты) сумм налога в установленный срок, если налоговая декларация представлена им своевременно и содержит достоверные сведения.

Кроме того, недоимка у налогоплательщика должна существовать на момент принятия налоговым органом решения о привлечении к ответственности по ст. 122 НК РФ. В противном случае привлечение налогоплательщика к ответственности по данной норме неправомерно.

Много споров по вопросу применения ст. 122 НК РФ возникает в ситуациях, когда в ходе одной налоговой проверки у налогоплательщика выявлены и переплата, и недоимка.

Для привлечения к ответственности в этом случае налоговый орган должен сначала доказать, что переплата уже зачтена в счет погашения иной задолженности налогоплательщика.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных п. 4 ст. 81 НК РФ.

Пункт 3 ст. 122 НК РФ предусматривает взыскание штрафа в размере 40% за умышленное совершение деяний, предусмотренных п. 1 ст. 122 НК РФ. Из этого следует, что налоговые правонарушения, предусмотренные п. 1 ст. 122 НК РФ, должны быть совершены по неосторожности.

Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах применяется только при наличии вины обязанного лица, совершившего нарушение норм законодательства о налогах и сборах.[[15]](#footnote-15).

Таким образом, анализируя различные подходы к классификации причин возникновения налоговых правонарушений, можно выделить в качестве оснований две группы факторов, обусловливающих совершение налоговых правонарушений. К первой относятся те из них, которые в малой степени зависят от деятельности налоговых органов. Ко второй – те, которые непосредственно связаны с деятельностью налоговых органов.

Конкретные составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены в гл. 16 НК РФ. При этом следует отметить, что статьями данной главы НК РФ предусматривается ответственность как за чисто налоговые правонарушения, посягающие на законодательно установленный порядок поступления налоговых доходов в бюджет, так и за правонарушения, хотя и «неналоговые» по своей сути, но так или иначе затрагивающие нормы законодательства о налогах и сборах. Налоговым кодексом законодательно закреплено 12 налоговых правонарушений, за каждое из которых предусмотрена ответственность в виде налоговых санкций – штрафов.

После исследования основных видов налоговых правонарушений, существующих в Российской Федерации, целесообразно обратиться непосредственно к статистике возникновения данных правонарушений для определения основных способов совершения налоговых правонарушений в Российской Федерации и выявления реальной картины их существования.

3. Практика налоговых правонарушений

3.1 Статистика налоговых правонарушений в Российской Федерации

Как свидетельствуют данные статистики, основными способами совершения налоговых правонарушений являются: занижение объема реализованной продукции (41,3%), сокрытие выручки от реализации продукции (13,7%), завышение себестоимости (10,5%), на которые приходится почти 66% всех выявленных правонарушений.

Другие способы совершения налоговых нарушений встречаются значительно реже: осуществление коммерческой деятельности без лицензии (4%), превышение предельно допустимой суммы при расчете наличными (3%), осуществление финансовых операций с использованием счетов других предприятий по взаимной договоренности (1,8%), ведение коммерческой деятельности без регистрации в налоговой инспекции (1,9%).

Наибольшее количество нарушений налогового законодательства в крупном и особо крупном размере выявляется в следующих отраслях экономики: в промышленности (23,3%), торговле (17,4%), строительстве (17%), сельском хозяйстве (11,6%). Среди отраслей промышленности следует выделить пищевую (4,3%), машиностроение и металлообработку (3%), лесную, деревообрабатывающую и целлюлозно-бумажную (2,5%). Доля нарушений налогового законодательства на транспорте составила 4,7%, в кредитно-финансовой сфере - 2% от всех выявленных нарушений.

Наиболее криминогенными отраслями народного хозяйства по доле предприятий с выявленными нарушениями налогового законодательства в крупном и особо крупном размере от общего количества предприятий являются: промышленность (0,8% от общего числа предприятий отрасли), транспорт (0,7%), строительство (0,6%), кредитно-финансовая сфера (0,4%), сельское хозяйство (0,3%), торговля (0,2%). Более детальный анализ промышленной сферы показывает высокий уровень криминализации топливно-энергетического комплекса (14,7% от общего числа предприятий ТЭК), в том числе добыча и переработка газа (27,1%), нефтедобывающая промышленность (22,2%), нефтеперерабатывающая промышленность (14,7%), электроэнергетика (12,3%), угольная промышленность (12,2%). Уровень криминализации в лесной, деревообрабатывающей и целлюлозно-бумажной промышленности составил 6,1%, черной металлургии - 4,2%, цветной металлургии - 2% [[16]](#footnote-16).

Если обратиться к статистике уголовных дел по налоговым правонарушениям, то, например, за 2008 год в России было выявлено уклонений от уплаты налогов физическими лицами - 5445, из них правоохранительными органами - 99,1%; уклонений от уплаты налогов юридическими лицами - 6922, из них правоохранительными органами - 97,2%.

После исследования приведенной статистики с целью установления наиболее распространенных налоговых правонарушений необходимо перейти к непосредственно практическим ситуациям возникновения налоговых правонарушений.

3.2 Практические ситуации с налоговыми правонарушениями

Как было сказано ранее, количество совершаемых налоговых правонарушений в России постоянно растет. Возрастает и налоговая преступность. После того, как нами были рассмотрены основные теоретические аспекты по налоговым правонарушениям, выявлены причины их возникновения, а также определены основные виды данных правонарушений, имеющих место в Российской Федерации, следует обратиться к практическим ситуациям возникновения налоговых правонарушений. Рассмотрим несколько конкретных ситуаций совершения налоговых правонарушений с разных позиций.

Таблица 2

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Суть дела | Позиция налогового органа | Позиция налогоплательщика | Позиция суда |
| Общество с ограниченной ответственностью обратилось в суд с заявлением о признании недействительным решения налоговой инспекции об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость и об обязании инспекции возместить эту сумму путем возврата. | Обществом товар на экспорт был реализован по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, следовательно, у общества отсутствовала экономическая выгода от сделок по перепродаже товара на экспорт и сделку нужно признать недобросовестной.  Для определения конечного результата сделки имеет значение общий размер суммы, уплаченной за товар при его приобретении, и общий размер суммы, полученной при его перепродаже, вне зависимости от того, из каких составляющих эти суммы складываются. Данные обстоятельства являются достаточным основанием для отказа в возмещении обществу налога на добавленную стоимость.  В случае, когда единственным результатом гражданско-правовой сделки или совокупности таких сделок является получение налога из бюджета, цели налогоплательщика не могут быть признаны добросовестными. Оценка добросовестности налогоплательщика предполагает оценку заключенных им сделок, особенно в тех случаях, когда они не имеют разумной деловой цели. | Выводы об отсутствии прибыли от экспортных сделок противоречат положениям ст. ст. 1, 41, 164, 247 НК РФ, поскольку в стоимость приобретенного обществом у российского поставщика товара необоснованно включался НДС, уплаченный поставщику. Кроме того, заявитель считает, что реализация им товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, сама по себе не доказывает его недобросовестности, если исходить из основных критериев недобросовестности, выработанных судебной практикой, в частности из подходов к оценке обстоятельств, свидетельствующих о фиктивности сделок, изложенных в Постановлении.  В инспекцию представлена налоговая декларация по НДС по налоговой ставке 0 процентов за ноябрь 2004 г., а также документы, предусмотренные ст. ст. 165 и 172 НК РФ.  Факт экспорта по контрактам с иностранными покупателями подтвержден грузовыми таможенными декларациями, товаросопроводительными документами с отметками таможенных органов, поступление валютной выручки - выписками банка, платежными поручениями, свифт-сообщениями, приобретение товара (услуг) у российских поставщиков и их оплата - счетами-фактурами, товарными накладными и другими документами.  Инспекция не представила доказательств наличия у общества недоимок по налогам. | Согласно ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму НДС, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, на установленные этой же статьей налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога на добавленную стоимость, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения в силу положений гл. 21 НК РФ, а также товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи.  Пунктом 3 ст. 172 НК РФ установлено, что вычеты сумм НДС, предусмотренные ст. 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), указанных в п. 1 ст. 164 НК РФ, производятся только при представлении в налоговые органы соответствующих документов, определенных ст. 165 НК РФ, на основании отдельной налоговой декларации.  В силу п. 4 ст. 176 НК РФ суммы НДС, подлежащие вычетам согласно ст. 171 НК РФ, в отношении операций по реализации товаров (работ, услуг), названных в пп. 1 - 6 и 8 п. 1 ст. 164 НК РФ, а также суммы этого налога, исчисленные и уплаченные с учетом положений п. 6 ст. 166 НК РФ, подлежат возмещению путем зачета (возврата) на основании отдельной налоговой декларации, указанной в п. 6 ст. 164 НК РФ, и документов, перечисленных в ст. 165 НК РФ.  При реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик дополнительно к цене (тарифу) этих товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю сумму НДС.  Исходя из ст. 41 НК РФ доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с гл. 25 НК РФ.  Как следует из ст. 247 НК РФ, прибылью в целях гл. 25 НК РФ для российских организаций признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.  Пункт 1 ст. 248 НК РФ предусматривает: при определении доходов из них исключаются суммы налогов, предъявленные налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав).  Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, исчисляется исходя из цен их приобретения.  Пунктом 19 ст. 270 НК РФ установлено, что при определении налоговой базы по налогу на прибыль не учитываются расходы в виде сумм налогов, предъявленных налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг, имущественных прав), если иное не предусмотрено НК РФ.  Из смысла указанных положений гл. 25 НК РФ следует, что при исчислении прибыли налог на добавленную стоимость, уплаченный налогоплательщиком поставщику при приобретении товара, не должен учитываться и включаться в состав доходов и (или) расходов.  Таким образом, в данном случае факт реализации товара на экспорт по цене, которая ниже цены приобретения товара у российского поставщика, не означает отсутствия экономической выгоды и хозяйственного результата от заключенных обществом сделок, поскольку при расчете прибыли в стоимость приобретенного у российского поставщика товара не подлежит включению налог на добавленную стоимость, уплаченный обществом поставщику. Кроме того, этот факт сам по себе, вне связи с другими обстоятельствами конкретного дела, не может свидетельствовать о недобросовестности общества и рассматриваться в качестве объективного признака недобросовестности[[17]](#footnote-17). |
| Закрытому акционерному обществу решением налоговой инспекции доначислен налог на добычу полезных ископаемых, начислены пени за несвоевременную уплату этого налога, а также взыскан штраф в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ. | Общество не имеет права на применение понижающего коэффициента 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, поскольку не было, как это предусмотрено ст. 342 НК РФ, освобождено по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке месторождений полезных ископаемых в пределах лицензионного участка на территории Саратовской области. Поиск и разведка месторождений полезных ископаемых, осуществляемые обществом за счет собственных средств, являются только одним из двух условий, перечисленных в ст. 342 НК РФ, и не позволяют обществу воспользоваться при уплате данного налога льготным коэффициентом. | Общество имеет право на применение коэффициента 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, так как, осуществляя за счет собственных средств поиск и разведку месторождения, поставленного на государственный баланс запасов после введения в действие гл. 26 НК РФ, не могло воспользоваться льготой, установленной ранее действовавшим законодательством, утратившим силу в связи с введением в действие названной главы НК РФ.  Деление налогоплательщиков, осуществлявших за счет собственных средств поиск и разведку месторождений полезных ископаемых, на две категории в зависимости от наличия или отсутствия у них освобождения от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и вследствие этого имеющих или не имеющих право применять коэффициент 0,7 при уплате налога на добычу полезных ископаемых, противоречит основополагающим принципам налогообложения. | Согласно Закону РФ от 21.02.1992 № 2395-1 «О недрах» с пользователей недр до введения в действие гл. 26 НК РФ взимались отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы.  В соответствии со ст. 44 этого Закона от данных отчислений освобождались осуществлявшие добычу полезных ископаемых пользователи недр, если поиск и разведку их они произвели за счет собственных средств или возместили все расходы государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов полезных ископаемых.  Налог на добычу полезных ископаемых был введен с 1 января 2002 г. С этой же даты прекращено взимание с пользователей недр, осуществляющих добычу полезных ископаемых, отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.  Разрабатываемое месторождение было поставлено на государственный баланс запасов в 2003 г., поэтому общество до указанной даты не осуществляло добычу полезных ископаемых и не реализовывало их. Таким образом, до 1 июля 2001 г. оно не могло являться плательщиком отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы и реализовать свое право на освобождение от этих отчислений как недропользователь, осуществивший за счет собственных средств проведение геофизических работ и бурение скважин.  Согласно п. 2 ст. 342 НК РФ налогоплательщики, осуществившие за счет собственных средств поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместившие все расходы государства на их поиск и разведку и освобожденные по состоянию на 1 июля 2001 г. федеральными законами от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке этих месторождений, уплачивают налог в отношении полезных ископаемых, добытых на соответствующем лицензионном участке, с коэффициентом 0,7.  Из названной нормы следует, что одним из обязательных условий для получения права на применение коэффициента 0,7 при исчислении налога на добычу полезных ископаемых является наличие у налогоплательщика по состоянию на 1 июля 2001 г. освобождения от уплаты отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы при разработке месторождений полезных ископаемых.  Уплачивать налог на добычу полезных ископаемых с коэффициентом 0,7 налогоплательщики вправе при наличии одновременно двух условий, предусмотренных п. 2 ст. 342 НК РФ, а именно: осуществления за счет собственных средств поиска и разведки полезных ископаемых и освобождения по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы либо полного возмещения всех расходов государства на поиск и разведку соответствующего количества запасов этих полезных ископаемых и освобождения по состоянию на 1 июля 2001 г. от отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы.  То обстоятельство, что общество до вступления в силу гл. 26 НК РФ не являлось плательщиком отчислений на воспроизводство минерально-сырьевой базы, не может расцениваться как освобождение его от уплаты данных платежей.  Таким образом, признавая недействительным решение межрайонной инспекции о доначислении налога на добычу полезных ископаемых, начислении пеней и взыскании штрафа, суды неправильно применили законодательство о налогах и сборах[[18]](#footnote-18). |

Таким образом, мы рассмотрели две ситуации, в которых имели место налоговые правонарушения по федеральным налогам и сборам, а в частности по НДС и налогу на добычу полезных ископаемых.

В рамках курсовой работы не представляется возможным изучение большего количества судебных дел, однако следует учитывать, что данные правонарушения занимают значительное место в арбитражной практике Российской Федерации.

Изучая представленные ситуации с различных позиций: налогового органа, налогоплательщика и самое главное суда, приходим к выводу, что не всегда позиции налогового органа и суда совпадают. Часто предъявленные налогоплательщику обвинения являются необоснованными. Только суд может вынести окончательное решение.

Таким образом, последовательное и подробное ознакомление и изучение налогового законодательства способствует устранению противоречий и неясностей в области налогов и сборов, а также сокращает налоговые правонарушения, совершенные по незнанию правовых норм.

Заключение

По окончанию работы можно сделать следующие выводы.

1) Под налоговым правонарушением понимается противоправное, виновное деяние, совершенное налогоплательщиком, налоговым агентом или иным лицом, ответственность за которое установлена соответствующей нормой НК РФ;

2) Налоговые правонарушения и налоговые преступления не тождественные понятия, они различаются степенью общественной опасности;

3) Выделяют три признака, квалифицирующих налоговое правонарушение: противоправность действий (бездействия) лица; наличие вины лица в совершении налогового правонарушения; ответственность за совершение противоправных действий (бездействия), установленная НК РФ;

4) Выделяют две группы факторов, обусловливающих совершение налоговых правонарушений: непосредственно связанные с деятельностью налогвых органов и в малой степени зависящие от деятельности налоговых органов;

5) Конкретные составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение предусмотрены в гл. 16 НК РФ. Налоговым кодексом законодательно закреплено 12 налоговых правонарушений, за каждое из которых предусмотрена ответственность в виде налоговых санкций – штрафов;

6) По данным статистики налоговые правонарушения приобретают массовый характер. Основными способами совершения налоговых правонарушений являются: занижение объема реализованной продукции, сокрытие выручки от реализации продукции, завышение себестоимости;

7) В арбитражной практике налоговые правонарушения занимают значительное место, носят массовый и регулярный характер. Часто позиции суда и налогового органа могут не совпадать.

Список литературы

1. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.06.2006 № 3946/06 по делу № А40-19572/04-14-138 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - №9;
2. Постановление Президиума ВАС РФ от 19.06.2006 № 14842/05 по делу № А-57-24696/04-35 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - №9;
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. – СПС «КонсультантПлюс»;
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая): в вопросах и ответах / под ред. Ялбулганова А.А. // Подготовлен для системы КонсультантПлюс. – 2006. – СПС «КонсультантПлюс»;
5. Ремнев В.И. Актуальные вопросы административной деликтологии в современный период [Текст] / В.И.Ремнев // Актуальные проблемы административной деликтологии. Киев. – 1984. – 167с.;
6. Налоговое право России в вопросах и ответах: учебное пособие [Текст] / под ред. А.А. Ялбулганова / ЗАО Юстицинформ, 2007. – СПС «КонсультантПлюс»;
7. Бадаев А.Е. Налоговая преступность - слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) [Текст] / А.Е. Бадаев // Безопасность бизнеса. – 2008. - №3. – СПС «КонсультантПлюс»;
8. Глушко Д.Е. Налоговые правонарушения и налоговые преступления [Текст] / Д.Е. Глушко // Налоги (журнал). – 2007. - №5. – СПС «КонсультантПлюс»;
9. Зуйкова Л., Игнатьев Д., Карсетская Е., Мешалкин В.Налоговые правонарушения и преступления [Текст]/ Л.Зуйкова, Д.Игнатьев, Е.Карсетская, В.Мешалкин // Экономико-правовой бюллетень. – 2006. - №6. – СПС «КонсультантПлюс»;
10. Лермонтов Ю.М. Налоговые правонарушения: практика применения судами НК РФ [Текст] / Ю.М. Лермонтов // Налогообложение, учет и отчетность в коммерческом банке. – 2008. -№7. – СПС «КонсультантПлюс»;
11. Надежин Н.Н. Понятие налогового преступления в эволюции правовой системы России XX в [Текст] / Н.Н. Надежин // Налоги (журнал). – 2007. - №6. – СПС «КонсультантПлюс»;
12. Трегубова Е.В. Правовые запреты и причины совершения налоговых правонарушений [Текст] / Е.В. Трегубова // Административное и муниципальное право. – 2008. -№6. – СПС «КонсультантПлюс»;
13. Словарь по экономике и финансам [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.glossary.ru/cgibin/gl\_sch2.cgi?RNgrujui:l!vwgiutgwz@lto9];
14. Понятие и состав налогового правонарушения [Электронный ресурс] / Режим доступа:
15. [http://www.r22.nalog.ru/document.php?id=39287&topic=on22];
16. Налоговые правонарушения в Российской Федерации [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.okpravo.info/unpaid/5/3.htm;

1. Надежин Н.Н. Понятие налогового преступления в эволюции правовой системы России XX в [Текст] / Н.Н. Надежин // Налоги (журнал). – 2007. - №6. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-1)
2. Словарь по экономике и финансам [Электронный ресурс] / Режим доступа: [http://www.glossary.ru/cgibin/gl\_sch2.cgi?RNgrujui:l!vwgiutgwz@lto9 [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. Ст. 106. - СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-3)
4. Налоговые правонарушения в Российской Федерации [Электронный ресурс] / Режим доступа: http://www.okpravo.info/unpaid/5/3.htm [↑](#footnote-ref-4)
5. Зуйкова Л., Игнатьев Д., Карсетская Е., Мешалкин В.Налоговые правонарушения и преступления [Текст]/ Л.Зуйкова, Д.Игнатьев, Е.Карсетская, В.Мешалкин // Экономико-правовой бюллетень. – 2006. - №6. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. Ст. 1. - СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-6)
7. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. Ст. 109. - СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-7)
8. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. Ст. 110. - СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-8)
9. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. Ст. 111. - СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-9)
10. Понятие и состав налогового правонарушения [Электронный ресурс] /Режим доступа**: [**http://www.r22.nalog.ru/document.php?id=39287&topic=on22] [↑](#footnote-ref-10)
11. Ремнев В.И. Актуальные вопросы административной деликтологии в современный период [Текст] / В.И.Ремнев // Актуальные проблемы административной деликтологии. Киев. – 1984. – С.13. [↑](#footnote-ref-11)
12. Трегубова Е.В. Правовые запреты и причины совершения налоговых правонарушений [Текст] / Е.В. Трегубова // Административное и муниципальное право. – 2008. -№6. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-12)
13. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая и вторая): в вопросах и ответах / под ред. Ялбулганова А.А. // Подготовлен для системы КонсультантПлюс. – 2006. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-13)
14. Налоговый кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 146-ФЗ // ред. от 30.06.2008. п.1. ст. 119. - СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-14)
15. Зуйкова Л., Игнатьев Д., Карсетская Е., Мешалкин В.Налоговые правонарушения и преступления [Текст]/ Л.Зуйкова, Д.Игнатьев, Е.Карсетская, В.Мешалкин // Экономико-правовой бюллетень. – 2006. - №6. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-15)
16. Бадаев А.Е. Налоговая преступность - слагаемое экономической преступности (по материалам регионов Российской Федерации) [Текст] / А.Е. Бадаев // Безопасность бизнеса. – 2008. - №3. – СПС «КонсультантПлюс» [↑](#footnote-ref-16)
17. Постановление Президиума ВАС РФ от 20.06.2006 № 3946/06 по делу № А40-19572/04-14-138 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - №9 [↑](#footnote-ref-17)
18. Постановление Президиума ВАС РФ от 19.06.2006 № 14842/05 по делу № А-57-24696/04-35 // Вестник ВАС РФ. – 2006. - №9 [↑](#footnote-ref-18)