

УДК 343.359

О НЕКОТОРЫХ АСПЕКТАХ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА НА ДОБАВЛЕННУЮ СТОИМОСТЬ

Кравченко Н. А.

Крымский филиал ФГБОУВО "Российский государственный университет правосудия"

В статье проводится анализ понятия и соотношения категорий «налоговые правонарушения», «налоговые преступления» и «уклонение от уплаты НДС». Автор рассматривает систему налогов и сборов Российской Федерации, исходя из того факта, что уклонение от уплаты налогов следует оценивать, как общественно-опасное деяние. Высказывается авторская позиция относительно бланкетности налогового законодательства и возможности двойственной интерпретации одних и тех же норм в контексте выгоды для налогоплательщика и недофинансирования бюджета для государства. Акцентируется внимание на неоднозначности в понимании причин правонарушений и проблем причинности в административном праве, когда законодательно предполагается, что основные принципы детерминации налоговых правонарушений должны быть разработаны на общетеоретическом уровне и восприняты правовой наукой как единые. В реальности причины и условия правонарушений следует рассматривать как негативно окрашенные социальные явления, свойственные определённой общественной группе (формации). Выделены две группы детерминант противоправных деяний, связанных с уклонением от налогообложения НДС, определены причины уклонения от уплаты НДС, а также эффективные меры предупреждения и противодействия уклонению от налогообложения.

Ключевые слова: налоговые правонарушения, налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов и сборов, уклонение от уплаты НДС, предупреждение налоговых правонарушений.

В современном мире основой фискальной политики является налоговая политика государства, от эффективности реализации которой зависит социально-экономическое развитие любого государства. Российские реалии в этом аспекте свидетельствуют, что в акцент налоговой политики сделан на налогообложение ресурсодобычи (36%, в т.ч. налог на добычу полезных ископаемых и вывозные таможенные пошлины) и на налоги на потребление, которые обеспечивают около 64% налоговых поступлений федерального бюджета. На налог на добавленную стоимость (далее – НДС) приходится 37% всех налогов на потребление – что объясняется широким кругом плательщиков, высокой ставкой этого налога (20%) и его низкой чувствительностью к колебаниям экономической конъюнктуры [1].

Весомый вклад НДС в формировании доходов бюджета требует непрерывного мониторинга его эффективности и применения мер по выявлению и пресечению фактов уклонения от уплаты НДС. Система налогообложения призвана формировать общественные социально-экономические блага, но при этом она не может не затрагивать личные интересы каждого человека, который заинтересован, в первую очередь, в увеличении собственного дохода. Этот конфликт интересов и порождает довольно обширное пространство для предпосылок и мотивов, побуждающих к уклонению от уплаты налогов.

С началом экономических преобразований в России появилась острая потребность в выявлении и раскрытии преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов. Уклонение от уплаты налогов является неотъемлемой

составляющей тенизации экономики, деятельности конвертационных центров и преступных группировок. Такой процесс начинается с уклонения от уплаты налогов в сфере легального предпринимательства, а завершается переходом в тень. Объемы теневой экономики в России, по некоторым экспертным оценкам, составляют 12,7% внутреннего валового продукта. Расширение сферы теневой экономики представляет собой реальную угрозу национальной безопасности государства.

К основным сегментам теневой экономики и механизмам получения теневых доходов можно отнести: коррупцию; сокрытие реальных доходов граждан, а также доходов предприятий от налогообложения (уклонение от уплаты налогов); незаконную приватизацию государственной собственности; нелегальный экспорт капиталов; нелегальные валютные и внешнеэкономические операции (контрабанда); получение теневых доходов вследствие изъятия из оборота разницы между официальными и реальными ценами на товары и услуги; мелкие хищения на государственных, акционерных и коллективных предприятиях; выпуск и реализация неучтенной продукции и предоставление неучтенных услуг; уголовные преступления; финансовое мошенничество и пр.

Основными причинами, способствующими усилению и росту теневого сектора экономики на современном этапе, являются: налоговое давление, которое не выдерживают в сегодняшних экономических условиях большинство физических и юридических лиц, действующих в рамках законодательного поля; правовая незащищенность субъектов экономической деятельности от злоупотреблений, притеснений, противодействия со стороны чиновников государственного аппарата на всех его уровнях; незащищенность граждан и предприятий от посягательств преступных формирований; отсутствие стабильного и сбалансированного законодательства, которое бы регламентировало экономическую деятельность; законодательную неурегулированность многих сторон деятельности коммерческих банков; отсутствие инвестиционной альтернативы теневым капиталам; межгосударственную интеграцию теневого сектора и субъектов теневой экономической деятельности; тотальную криминализацию предпринимательских структур и пр.

Вместе с тем, к наиболее распространенным способам совершения налоговых преступлений и правонарушений относятся: непредставление документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, сборов, других обязательных платежей; сокрытие и занижение объекта налогообложения.

Соккрытие объекта налогообложения, определяется в зависимости от вида обязательного платежа, взимаемого с юридических и (или) физических лиц, характеризуется тем, что прибыль или другой объект налогообложения у плательщика налогов и сборов фактически существует, однако он не декларируется, не упоминается в документах, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей, которые представляются в налоговые или иных контролирующих органов, а потому никакие налоги на такие объекты не начисляются и не уплачиваются.

Занижения объекта налогообложения означает частичное уклонение от уплаты налогов, сборов, других обязательных платежей. Занижение прибыли как объекта налогообложения может достигаться за счет незаконного завышения валовых расходов, в т.ч. путем заключения псевдодоговоров с фиктивными предприятиями и пр.

Классифицировать вышеназванные действия можно и как правонарушения, и как преступления. В соответствии с Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) за налоговое правонарушение (ст. 3 НК РФ) предусмотрена ответственность (ст. 3 НК РФ), которая реализуется через налоговые санкции, в форме денежных взысканий (ч. 1 ст. 114 НК РФ) [2]. Неуплата налогов и сборов кроме налоговой ответственности (ст. 122 НК РФ) зачастую влечет за собой и административную ответственность (ст. 15.11 Кодекса РФ об административных правонарушениях, далее – КоАП РФ) [3]. Иными словами, состав налогового правонарушения может быть определен как с точки зрения НК РФ, так и КоАП РФ: глава 15 КоАП РФ и глава 16 НК РФ закрепляют санкции, о взаимосвязанные по составу правонарушения и влекут за собой наложение штрафа и пени (например, ст. 125 НК РФ и ст. 17.7 КоАП РФ). НК РФ при этом регламентирует и сугубо налоговые правоотношения (ст. 122, 123 НК РФ). Часть правонарушений подпадает под действие Уголовного кодекса РФ (далее – УК РФ): налоговые преступления в крупных и особо крупных размерах (ст. 198 УК РФ) [4]. Сложность процессуальных процедур по налоговым правонарушениям связана еще и с разными сроками давности привлечения к ответственности (ст. 113 НК РФ – 3 года, ч. 1 ст. 4.5 КоАП РФ – 1 год).

Важно отметить, что несмотря на множество законодательных норм и исследований по налоговому праву, однозначной трактовки понятий «уклонение от уплаты налогов», «схема уклонения от налогов», «избежание налогообложения» нет, что существенно усложняет налоговый контроль. Кроме того, постоянно появляются новые понятия: «обход налога», «минимизация налогов», «налоговое планирование» и тому подобное. Поэтому, объективно сформировалась необходимость законодательного разделения разумного выбора способа налогообложения от злоупотребления этим правом [5].

Ст. 57 Конституции РФ обязует каждого гражданина уплачивать налоги и сборы, установленные законодательством [6]. При этом умышленное или по неосторожности уменьшение размеров налоговых обязательств рассматривается как нарушение закона и считается уклонением от уплаты налогов. Если рассматривать этимологическое значение и различные подходы ученых по определению таких категорий, как «уклонение» и «избежание», то можно выделить два пути, которыми пользуются налогоплательщики: законный (который достигается путем налогового планирования с поисками пробелов в налоговом законодательстве – его можно назвать уходом, обходом налогообложения) и незаконный (уклонение от уплаты налогов, обязательных платежей) [7].

Справедливо отметить, что уклонение от уплаты налогов следует оценивать, как общественно-опасное деяние. Выплаты, которые не поступают в бюджет вследствие неуплаты налогов и сборов, влекут за собой дефицит бюджета, недофинансирования государственных целевых программ, правоохранительной оборонной деятельности, что целом негативно сказывается на государстве.

За уклонение от уплаты как федеральных налогов и сборов, так и налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов предусмотрена уголовная ответственность по ст. 198 или ст. 199 УК РФ. По данным судебной статистики за 2019 г. по числу осужденных лиц за налоговые преступления, по видам наказания, по срокам реального лишения свободы, доминирует привлечение к ответственности

лиц по ч. 2 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией-плательщиком страховых взносов, совершенное в особо крупном размере) [4].

Рассматривая объективную сторону двух базовых налоговых преступлений: уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица-плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (ст. 198 УК РФ); уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией-плательщиком страховых взносов (ст. 199 УК РФ), можно отчетливо видеть бланкетность законодательных норм, в которой проявляется сложность и комплексность налогового права [4]. Так, к примеру, в соответствии с п. 29 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» [8] (далее – Постановление), в процессуальных документах следует указывать те нормы налогового законодательства, которые были нарушены обвиняемым, т.к. именно они позволяют определить объем обвинения и пределы судебного разбирательства. Без указания контентных норм и/или неверных отсылок дело может быть возвращено прокурору. Следует отметить, что уголовное законодательство в отношении налоговых преступлений относительно стабильно, в то время как налоговое – постоянно изменяется, на что в п.3 Постановления определены вопросы обратной силы закона в ситуациях изменения налогового законодательства. Изменения налогового законодательства могут иметь как положительное, так и отрицательное влияние на ход рассмотрения дела. То есть п. 3 Постановления допускает отступление от общего принципа обратной силы более мягкого уголовного закона и воспроизводит правила ст. 5 НК РФ о том, что налоговый закон, смягчающий положение налогоплательщика, имеет обратную силу только в том случае, если он это прямо предусматривает.

Учитывая тот факт, что НДС является основным источником формирования доходной части бюджета РФ, вопрос уклонения от уплаты НДС и применения инструментов неправомерного возмещения НДС стоит особенно остро. Уклонение от уплаты НДС следует определять, как форму незаконной минимизации налогового обязательства по уплате НДС, которая осуществляется плательщиками данного налога путем совершения налоговых правонарушений (проступков и преступлений).

Так, уклонение от уплаты НДС рассматривается как противоправное нарушение налогового обязательства, совершенное с помощью соответствующих способов, которые составляют его схему, направленную на достижение желаемого результата – незаконной НДС. Содержанием неправомерного возмещения НДС, как самостоятельного правонарушения, является противоправное получение из бюджета путем обмана ненадлежащих плательщику НДС средств для дальнейшего использования их в собственных интересах. Понятие «неправомерное возмещение» можно рассматривать как с точки зрения правоприменительной практики, так и с точки зрения бюджетного возмещения, определенного законодательством. Исходя из этого мотивы «неправомерного возмещения» можно условно разделить на стремление уклониться от погашения недоимки в бюджет по взимаемым НДС, акцизам и сборам, и на стремление к незаконному владению распоряжению

государственными средствами. Разграничить совокупность попыток неправомерного возмещения НДС можно по видам возмещения (непосредственные выплаты из бюджета или налоговое зачисление), а также по направленности умысла правонарушителя [9].

Проблема усугубляется тем, что в условиях мирового финансового кризиса, связанного с распространением коронавирусной инфекции, значительно снижаются объемы потребления и сокращаются объемы добычи нефти. Несоответствие между налоговыми поступлениями НДС в бюджет и финансовыми потребностями государства обостряет проблему повышения эффективности администрирования этого налога и поиска резервов по увеличению поступлений этого налога, ведь дефицит финансовых ресурсов негативно сказывается на уровне благосостояния населения, что не только углубляет кризисные явления в экономике, но усложняет процесс их преодоления.

Необходимо также акцентировать внимание на неоднозначности в понимании причин правонарушений и проблем причинности в административном праве, что обусловлено их комплексным характером. Учитывая существующие теории и уровни изучения причин правонарушений (преступлений и административных проступков), а также требования законодателя относительно установления причин и условий, способствовавших их совершению, считается, что основные принципы детерминации налоговых правонарушений должны быть разработаны на общетеоретическом уровне и восприняты отраслями правовой науки как единые. Причины и условия правонарушений следует рассматривать как негативно окрашенные социальные явления, свойственные определенной общественной формации, которые определяют правонарушение как свое следствие [10].

В этом контексте целесообразно выделить две группы детерминант противоправных деяний, связанных с уклонением от налогообложения НДС: общие, к которым следует отнести те факторы, которые одинаково влияют на правонарушения любого вида (социально – экономическое, политическое положение в государстве, недостатки в работе субъектов профилактики, недостатки правового регулирования); специальные – то есть те, которые главным образом предопределяют существование данного конкретного вида правонарушений.

К уклонению от уплаты НДС, в основном, побуждают несколько причин, которые создавая определенную совокупность, иногда способствуют совершению противоправных действий даже законопослушными гражданами. Знания о причинах и условиях совершения уклонений от налогообложения при разработке административно-правовых мер противодействия этим негативным явлениям позволяют концентрировать усилия не только на локализации последствий, вызванных такими противоправными действиями (как правило, благодаря принудительным методам), но и на устранении причин, порождающих мотивацию к совершению таких негативных проявлений в поведении человека и условий, способствующих их совершению.

Основными факторами уклонения от налогообложения следует считать: многочисленные изменения и сложность налогового законодательства (законодательная нестабильность); отсутствие полноценной рыночной среды и недостаточность его институционального обеспечения; недостатки регуляторного механизма и правового обеспечения предпринимательской деятельности;

фискальный характер налоговой политики (высокие ставки НДС); отсутствие связи налогов с конечными результатами деятельности; отсутствие четкой определенности относительно ответственности за нарушение законодательства о налогообложении; недоверие граждан к государству и неуважение к закону.

Для разработки эффективных мер предупреждения и противодействия уклонению от налогообложения необходимо изучать общие причины совершения правонарушений данного вида, исходя из совокупности негативных социально-экономических, политических, нормативно-правовых и организационно-управленческих факторов, а также тот факт, что ментальность, обычаи и традиции, отсутствие стабильного законодательства, высокий уровень коррумпированности государственных служащих, несовершенная налоговая политика, социально-экономический кризис, последствия советской жизни – сформировали условия для распространения противоправных уклонений от налогообложения и, как следствие, к незаконному вымогательству от государства возврат (возмещение) НДС.

Отсутствие надлежащего контроля за уплатой и возмещением НДС приводит к созданию самодостаточной и самообновляемой системы его теневого возмещения за счет бюджетных средств. Фактические требования по возмещению плательщикам НДС постоянно оказываются большими, чем ожидаемые, что препятствует его возврату в полном объеме, способствует росту бюджетной задолженности и негативно сказывается на выполнении плана бюджетных расходов [11].

Можно выделить специальные причины уклонения от уплаты НДС: проблемы в администрировании; налоговое давление на плательщиков НДС; корыстные побуждения, направленные на обеспечение личного дохода; стремление развития предпринимательства, выплаты заработной платы работникам, недопущения банкротства. К условиям, которые способствуют совершению уклонения от НДС, относятся: наличие пробелов в законодательстве по НДС; возможность использования схем минимизации платежей, осуществление зачетов по налоговым обязательствам по НДС; отсутствие согласованной государственной политики в отношении льгот по НДС; высокий уровень коррумпированности в органах государственной власти, правоохранительных и судебных органах; ошибки в деятельности органов государственной налоговой службы при осуществлении контрольных мероприятий; отсутствие слаженной системы мер административно-правового противодействия уклонению от НДС.

Итак, по результатам проведенного исследования можно сделать вывод о комплексности и сложности применения правовых норм, имеющих отношение к одному правонарушению или преступлению, но относящихся к различным отраслям права. Выявление и предупреждение фактов уклонения от уплаты налогов и сборов имеет ключевое значение для реализации эффективной фискальной политики России. Учитывая значительный вес НДС в объеме налоговых поступлений в бюджет, проблема уклонения от уплаты НДС стоит особенно остро и требует применения научно-обоснованного и практико-ориентированного нормотворчества.

Список литературы

1. Официальный сайт ФНС России. Налоговая аналитика. [Электронный ресурс] // [Режим доступа] : <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями) и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изменениями и дополнениями). [Электронный ресурс] // [Режим доступа] : <https://base.garant.ru/10900200/>.
3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 31.07.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 11.08.2020) [Электронный ресурс] // [Режим доступа]: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.

4. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 31.07.2020), ст. 198,199 [Электронный ресурс] // [Режим доступа] : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/e270bffc924c8d102ca5740e5b8c405a451734a8/
5. Иксанов Р. А. Налоговые преступления: понятие и механизм привлечения к юридической ответственности / Р.А. Иксанов, А.Г. Гараев, А.Э. Янгазина //Международный журнал гуманитарных и естественных наук. – 2018. – № 4. – С. 267-270.
6. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) (с учетом поправок, (с поправками от 30 декабря 2008 г., 5 февраля, 21 июля 2014 г., 14 марта 2020 г.) [Электронный ресурс] <http://base.garant.ru/10103000/>.
7. Гулькова Елена Леонидовна Трансформация регулирования ответственности за налоговые правонарушения в Российской Федерации // Вестник ГУУ. 2019. №8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/transformatsiya-regulirovaniya-otvetstvennosti-za-nalogovye-pravonarusheniya-v-rossii-skoi-federatsii>.
8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 N 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления». [Электронный ресурс] // [Режим доступа]:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712.
9. Антонов В.А. Проблемы выявления и раскрытия мошенничеств при возмещении налога на добавленную стоимость / В.А. Антонов, В.С. Белохребтов // ЮП. 2015. №4 (71). [Электронный ресурс] // [Режим доступа]: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-vyyavleniya-i-raskrytiya-moshennichestv-pri-vozmeschenii-naloga-na-dobavlennoy-stoimost>.
10. Табдинуров А. И. Проблемы квалификации преступных действий по уклонению от уплаты платежей в бюджеты России //Юридическая мысль. – 2020. – № 1 (117). – С. 152–156.
- Николаева Ю. В. Тенденции развития уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления: политика либерализации / Ю. В. Николаева О. А. Северюхина // Образование и право. 2020. №3. [Электронный ресурс] // [Режим доступа]:<https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-razvitiya-ugolovnogo-zakonodatelstva-ob-otvetstvennosti-za-nalogovye-prestupleniya-politika-liberalizatsii>.

Kravchenko N. A. Some aspects of value added tax evasion // Scientific notes of V. I. Vernadsky crimean federal university. Juridical science. – 2020. – Т. 6 (72). № 4. – P. 268-274.

In the article are analyzed the concept and correlation of the categories "tax offenses", "tax crimes" and "VAT evasion". The author considers the system of taxes and fees of the Russian Federation, based on the fact that tax evasion should be assessed as a socially dangerous act. The author's position is expressed regarding the blankness of tax legislation and the possibility of dual interpretation of the same rules in the context of benefits for the taxpayer and budget underfunding for the state. The author focuses on the ambiguity in understanding the causes of offenses and the problems of causality in administrative law, when it is legally assumed that the basic principles of determining tax offenses should be developed at the General theoretical level and accepted by legal science as unified. In reality, the causes and conditions of offenses should be considered as negatively colored social phenomena peculiar to a certain social group (formation). Two groups of determinants of illegal acts related to VAT evasion are identified, the reasons for VAT evasion are identified, as well as effective measures to prevent and counteract tax evasion.

Keyword: tax offenses, tax crimes, tax evasion, VAT evasion, prevention of tax offenses.

Spisok literaturi

1. Oficial'nyj sajt FNS Rossii. Nalogovaya analitika. [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa]: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.
2. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii chast' pervaya ot 31 iyulya 1998 g. N 146-FZ (s izmeneniyami i dopolneniyami) i chast' vtoraya ot 5 avgusta 2000 g. N 117-FZ (s izmeneniyami i dopolneniyami). [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa] : <https://base.garant.ru/10900200/>.
3. Kodeks Rossijskoj Federacii ob administrativnyh pravonarusheniyah" ot 30.12.2001 N 195-FZ (red. ot 31.07.2020) (s izm. i dop., vstup. v silu s 11.08.2020) [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa]: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34661/.
4. Ugolovnyj kodeks Rossijskoj Federacii ot 13.06.1996 N 63-FZ (red. ot 31.07.2020), st. 198,199 [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa] : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/e270bffc924c8d102ca5740e5b8c405a451734a8/
5. Iksanov R. A. Nalogovye prestupleniya: ponyatie i mekhanizm privlecheniya k yuridicheskoy otvetstvennosti / R.A. Iksanov, A.G. Garaev, A.E. YAngazina //Mezhdunarodnyj zhurnal gumanitarnyh i estestvennyh nauk. – 2018. – № 4. – С. 267-270.
6. Konstituciya Rossijskoj Federacii (prinyata vsenarodnym golosovaniem 12 dekabrya 1993 g.) (s uchetoм popravok, (s popravkami ot 30 dekabrya 2008 g., 5 fevralya, 21 iyulya 2014 g., 14 marta 2020 g.) [Elektronnyj resurs] <http://base.garant.ru/10103000/>.
7. Gul'kova Elena Leonidovna Transformaciya regulirovaniya otvetstvennosti za nalogovye pravonarusheniya v rossijskoj Federacii // Vestnik GUU. 2019. №8. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/transformatsiya-regulirovaniya-otvetstvennosti-za-nalogovye-pravonarusheniya-v-rossii-skoi-federatsii>.
8. Postanovlenie Plenuma Verhovnogo Suda RF ot 26.11.2019 N 48 «O praktike primeneniya sudami zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya». [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa]:http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_338712.
9. Antonov V.A. Problemy vyyavleniya i raskrytiya moshennichestv pri vozmeshchenii naloga na dobavlennoy stoimost' / V.A. Antonov, V.S. Belohrebtov // YUP. 2015. №4 (71). [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa]: <https://cyberleninka.ru/article/n/problemy-vyyavleniya-i-raskrytiya-moshennichestv-pri-vozmeschenii-naloga-na-dobavlennoy-stoimost>.

10. Gabdinurov A.I. Problemy kvalifikacii prestupnyh dejstvij po ukloeniyu ot uplaty platezhej v byudzhety Rossii // *YUridicheskaya mysl'*. – 2020. – № 1 (117). – S. 152–156.
11. Nikolaeva YU.V. Tendencii razvitiya ugolovnogo zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya: politika liberalizacii / YU.V. Nikolaeva O. A. Severyuhina // *Obrazovanie i pravo*. 2020. №3. [Elektronnyj resurs] // [Rezhim dostupa]:<https://cyberleninka.ru/article/n/tendentsii-razvitiya-ugolovnogo-zakonodatel'stva-ob-otvetstvennosti-za-nalogovye-prestupleniya-politika-liberalizatsii>.