

МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
имени М.В. ЛОМОНОСОВА

На правах рукописи

Дирксен Татьяна Викторовна

**Эффективность правовых мер предупреждения уклонения от
уплаты налогов**

Специальность 5.1.2. Публично-правовые (государственно-правовые) науки

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2024

Диссертация подготовлена на кафедре правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита (факультет) МГУ имени М. В. Ломоносова

Научный руководитель – **Крохина Юлия Александровна**,
доктор юридических наук, профессор

Официальные оппоненты **Бачурин Дмитрий Геннадьевич**,
доктор юридических наук, ФГАОУ ВО
«Тюменский государственный
университет», Институт государства и
права, Лаборатория функциональных основ
моделирования социального поведения,
ведущий научный сотрудник;
Демин Александр Васильевич,
доктор юридических наук, ФГАОУ ВО
«Сибирский федеральный университет»,
Юридический институт, кафедра
предпринимательского, конкурентного и
финансового права, профессор;
Осина Дина Матвеевна,
кандидат юридических наук, ФГАОУ ВО
«Московский государственный институт
(университет) международных отношений
Министерства иностранных дел
Российской Федерации», Международно-
правовой факультет, кафедра теории
права и сравнительного правоведения,
доцент.

Защита диссертации состоится «21» ноября 2024 г. в 15 часов 30 минут на заседании диссертационного совета МГУ.051.4 Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова по адресу: Москва, Ленинские горы, д.1, стр.13-14, 4-й учебный корпус, Юридический факультет, ауд. 536а.

E-mail: dissovet@law.msu.ru.

С диссертацией можно ознакомиться в отделе диссертаций научной библиотеки МГУ имени М. В. Ломоносова (Ломоносовский просп., д. 27) и на портале: <https://dissovet.msu.ru/dissertation/3168>.

Автореферат разослан «___» октября 2024 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета,
доктор юридических наук, доцент

А.А. Троицкая

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования.

В современных условиях возрастает роль государства в обеспечении надлежащего функционирования социально-экономических отношений, что обуславливает необходимость аккумулирования доходов государства, основным источником которых являются налоги. Данное обстоятельство зачастую приводит к повышению финансовой нагрузки налогоплательщиков, поведение которых склонно к естественному оппортунизму. При этом чем больше государство обращается к повышению размера налоговых обязательств, тем более изобретательным становится налогоплательщик в оптимизации своих налоговых платежей, прибегая к уклонению от уплаты налогов, что, в свою очередь, нивелирует эффект, которого пытается достичь государство посредством увеличения налоговой нагрузки для финансирования своих возрастающих расходных обязательств.

Уклонение от уплаты налогов представляет угрозу экономической безопасности государства, провоцирует снижение благосостояния в обществе, приводя к неравномерному распределению налогового бремени, а также подрывает конституционные основы демократии, равенства, социальной солидарности и верховенства права. Отсутствие эффективного подхода к функционированию правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов негативно сказывается на результативности применяемых государством механизмов по противодействию неправомерным действиям хозяйствующих субъектов, принимая во внимание, что ежегодные потери бюджета от налоговых преступлений составляют более 58 млрд рублей¹. Учитывая повышение с 1 января 2025 г. налоговой нагрузки как на бизнес посредством увеличения ставки налога на прибыль организаций, так и на

¹ См.: В СК назвали ущерб от налоговых преступлений для бюджета // РБК: сайт. URL: https://www.rbc.ru/economics/25/07/2020/5f1bb3d59a7947bd3e6a5f03?utm_source=amp_full-link (дата обращения: 11.02.2022).

население ², что приводит к увеличению потенциальной выгоды для налогоплательщиков от уклонения от уплаты налогов, повышается актуальность комплексного анализа правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

В связи с развитием цифровых технологий и усилением процессов глобализации уклонение от уплаты налогов приобретает более сложный характер. Помимо традиционной формы уклонения от уплаты налогов, повсеместно отмечается активизация схем агрессивного налогового планирования, причиняющих значительный ущерб финансовым интересам государства. Однако в российской науке налогового права уделяется недостаточное внимание системному анализу института уклонения от уплаты налогов. Зачастую работы, посвященные уклонению от уплаты налогов, рассматривают его с формальной точки зрения в качестве деяния, за совершение которого предусмотрена уголовная ответственность, что не отражает действительное развитие общественных отношений в сфере уклонения от уплаты налогов. Отсутствие системного подхода к квалификации уклонения от уплаты налогов как существующего не только в форме нарушения установленных законом требований, но и в косвенной форме путем злоупотребления правом, когда действия налогоплательщика формально не нарушают какого-либо требования, но совершаются с преимущественной целью минимизации налогообложения, не позволяет эффективно противодействовать нарушениям налогового законодательства и создает проблему демаркации уклонения от уплаты налогов и законной налоговой оптимизации.

Несмотря на поступательное развитие общественных отношений, сохраняется традиционная сущность налоговых правоотношений,

² См.: Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

закрывающаяся в их естественной конфликтности, что проявляется в избытке в нормативных правовых актах в сфере налогообложения норм, направленных на противодействие уклонению от уплаты налогов. Для сдерживания оппортунистического поведения налогоплательщиков российское налоговое законодательство, помимо специальных норм, ограничивающих применение преференциальных положений, содержит общую антиуклонительную норму, направленную на противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях. Тем не менее без исследования вопроса об организационно-правовых аспектах обеспечения соблюдения указанных норм, выражающихся в правовых мерах предупреждения уклонения от уплаты налогов, невозможно обеспечить действенность материальных антиуклонительных норм.

Динамические изменения социальной и экономической среды в Российской Федерации, вызванные в том числе такими недавними событиями, как пандемия коронавирусной инфекции, беспрецедентное внешнее санкционное воздействие со стороны недружественных иностранных государств, повлекшее в том числе трудности с международным автоматическим обменом финансовой информацией, вывод денежных средств за рубеж, требуют обеспечения эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Для российской налоговой системы и науки налогового права анализ эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов представляет особую актуальность, учитывая, что в налоговой политике приоритетом считаются повышение доверия налогоплательщиков, улучшение качества администрирования с сопутствующим облегчением административной нагрузки налогоплательщиков и ростом собираемости налогов. Совершенствование указанных мер необходимо для восстановления имущественных прав государства, о чем свидетельствуют в том числе статистические данные. На начало 2023 г. совокупная задолженность перед бюджетом составила 2 528,01 млрд руб., а по итогам первого полугодия 2023

г. – уже 2 953,74 млрд руб. (прирост 16,9 %).

Актуальность исследования эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов также обуславливается необходимостью выработки новых подходов к противодействию уклонению от уплаты налогов. Как отметил Президент Российской Федерации в своем послании к Федеральному Собранию Российской Федерации 29 февраля 2024 г., российская налоговая система нуждается в отказе от практики временных мораториев на проверки и полном переходе к применению профилактических мер в отношении налогоплательщиков с низким уровнем риска. Анализ таких мер, их места в системе правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, условия их применения, а также формулирование принципов их эффективности представляют особую методологическую значимость.

Необходимость применения правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, их концептуальной проработки также обосновывается *объективной невозможностью* охватить средствами налогового контроля всех налогоплательщиков, ограниченностью ресурсов как налоговых органов, так и налогоплательщиков, что требует сокращения взаимных издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства, включая судебные расходы, возникающие при рассмотрении налоговых споров. Отсутствие достаточно полной теоретической разработки правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов сдерживает дальнейшее совершенствование их правовой основы, что негативно сказывается на эффективности налогового администрирования в целом.

Степень научной разработанности темы исследования.

Научное исследование отдельных правовых мер предупреждения от уплаты налогов производилось отечественными и зарубежными учеными в сфере налогового права. Так, в трудах таких отечественных ученых, как Д. Г. Бачурин, А. В. Брызгалин, А. Ю. Головин, А. В. Демин, М. Н. Кобзарь-Фролова, Ю. А. Крохина, И. И. Кучеров, К. В. Маслов, Д. М. Осина,

И. Н. Соловьев, Е. В. Трегубова, И. В. Цветков, Н. Г. Чиякина, Д. М. Щекин, анализируются механизмы предупреждения уклонения от уплаты налогов, исследуются их реализация с учетом баланса публичных и частных интересов, обеспечения надлежащей правовой процедуры их применения. В работах дается общее понимание мер предупреждения уклонения от уплаты налогов. Необходимость применения правовых средств предупреждения уклонения от уплаты налогов ввиду конфликтности налоговых правоотношений вследствие невозможности эффективно решить проблему надлежащей уплаты налогов исключительно экономическими методами была обоснована А. В. Брызгалиным, С. В. Запольским, М. Н. Кобзарь-Фроловой, Ю. А. Крохиной, И. И. Кучеровым, К. В. Масловым, С. В. Овсянниковым, Е. В. Овчаровой, Д. М. Щекиным, С. А. Ядрихинским.

В трудах зарубежных ученых (Allison Christians, Dennis de Widt, Lynne Oats, Helen Hodgson, Joshua D. Blank, Malcolm Gammie, Justin Dabner) в том числе с применением социологического подхода анализируются механизмы обеспечения добровольного и принудительного налогового комплаенса. В исследования отдельных зарубежных авторов (Ateş Oktar, Tahir Erdem, Saban Nihal, А. С. Бекболсынова) выявляются особенности применения некоторых мер предупреждения уклонения от уплаты, применяемых в том числе в дружественных иностранных государствах.

При этом комплексное исследование конкретных правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, а также выявление принципов их эффективности на текущий момент не осуществлялось. Отсутствие в научной сфере исследований по вопросу эффективности конкретных правовых мер предупреждения уклонения от уплаты порождает трудности в формировании доктрины правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов как основания для совершенствования существующих мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, а также выявления возможности внедрения новых мер и обеспечения надлежащего эффекта от их применения.

Объектом исследования являются общественные отношения, складывающиеся в сфере предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Предметом настоящего исследования выступают доктринальные и нормативные источники налогового права, включая зарубежный опыт, правоприменительную практику налоговых органов и судебных инстанций, регулирующие применение правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Цель настоящего исследования заключается в разработке научной концепции эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Поставленная цель обусловила необходимость решения следующих **задач**:

- рассмотреть понятие уклонения от уплаты налогов с точки зрения доктринального и нормативного подходов;

- сформулировать понятие правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, выявить их классификацию через призму их правового воздействия на налогоплательщиков;

- сформулировать принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов;

- рассмотреть меры, направленные на стимулирование налогоплательщика к взаимодействию с налоговым органом;

- проанализировать меры упрощения исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов;

- выявить меры, содействующие добросовестному налоговому поведению;

- исследовать меры воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц;

- рассмотреть риск-ориентированный подход к налоговому контролю в качестве меры предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Методологическая основа исследования. Исследование проводилось

с применением таких общенаучных методов, как синтез, анализ, дедукция, индукция, а также специальных научных методов правового познания – формально-юридического, а также метода инструментального анализа права.

Взаимопроникновение экономических процессов, протекающих в различных государствах, предопределяющее сопоставимость форм и способов уклонения от уплаты налогов, требует исследования зарубежного опыта, способствующего выявлению новых научных подходов к характеристике отношений, возникающих в процессе предупреждения уклонения от уплаты налогов. Необходимость проведения сравнительного исследования норм зарубежных государств, оказывающих преимущественное влияние на формирование международных стандартов, соответствует развивающейся концепции интегративного понимания права, представляющего собой ответную реакцию на вызовы, порождаемые современными процессами глобализации. В связи с этим в процессе исследования также был применен сравнительно-правовой метод, в том числе функциональный подход, позволивший проанализировать применяемые различными зарубежными юрисдикциями меры предупреждения уклонения от уплаты налогов для выработки предложений по решению схожих проблем в целях совершенствования регулирования мер предупреждения уклонения от уплаты налогов в Российской Федерации.

Для исследования эффективности мер предупреждения уклонения от уплаты налогов применен синергетический подход – относительно новый методологический инструментарий, позволяющий объяснить процессы достижения неустойчивыми системами состояния упорядоченности.

Теоретическая основа диссертационного исследования включает труды ученых в областях теории государства и права, административного права, а также финансового права, прежде всего такой его подотрасли, как налоговое право, включая работы зарубежных исследователей в указанных научных областях.

В частности, в процессе исследования автор опирался на труды таких

теоретиков права, как С. С. Алексеев, Г. А. Гаджиев, В. И. Гойман, М. И. Еропкин, В. В. Ершов, А. В. Малько, В. С. Нерсисянц, Л. И. Петражицкий, М. А. Рейснер, В. М. Сырых, К. В. Шундииков и так далее.

В целях решения поставленных задач использовались труды таких отечественных ученых в области налогового права, как, Д. Г. Бачурин, А. В. Брызгалин, Е. Г. Васильева, К. Е. Викулов, А. Ю. Головин, В. В. Громов, А. В. Демин, А. В. Изотов, М. Н. Кобзарь-Фролова, А. В. Красюков, Ю. А. Крохина, И. И. Кучеров, К. В. Маслов, Е. Г. Молчанов, С. В. Овсянников, Е. В. Овчарова, Д. М. Осина, С. Г. Пепеляев, И. Н. Соловьев, А. Р. Султанов, А. А. Тедеев, Е. В. Трегубова, Д. В. Тютин, И. В. Цветков, Н. Г. Чиякина, Р. А. Шепенко, Д. М. Щекин, С. А. Ядрихинский и так далее, а также таких зарубежных исследователей, как А. С. Бекболсынова, Н. Р. Тупанченски, Allison Christians, Ateş Oktar, Craig Elliffe, Dennis de Widt, Haluk Egeli, Helen Hodgson, James Mullineux, Joshua D. Blank, Justin Dabner, Lynne Oats, Malcolm Gammie, Mehmet Dağ, Özgür Saygın, Saban Nihal, Tahir Erdem.

Нормативную основу исследования составляют нормативные правовые акты, регулирующие предупреждение уклонения от уплаты налогов, включая нормативные акты зарубежных юрисдикций.

Эмпирическую основу исследования составляют судебные акты Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и Высшего арбитражного суда Российской Федерации (до 2014 г.), арбитражных судов, документы финансовых и контрольных органов Российской Федерации, проекты нормативных правовых актов, а также материалы судебной и иной правоприменительной практики зарубежных государств.

Научная новизна диссертационного исследования выражается в достигнутых автором результатах исследования, выявлении недостатков функционирования отдельных мер предупреждения уклонения от уплаты налогов и разработке предложений по их устранению. Настоящее

исследование является первым комплексным анализом правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов с точки зрения их функциональной направленности на правовое воздействие на налогоплательщика посредством стимулирования, упрощения восприятия и исполнения обязанности по уплате налогов, предотвращения реализации противоправных действий на ранних стадиях.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. Анализ доктринального подхода к понятию уклонения от уплаты налогов позволяет его рассматривать как существующее не только в форме непосредственного неисполнения обязанностей по надлежащему декларированию налоговых обязательств (прямая форма уклонения от уплаты налогов), но и в форме злоупотребления правом на уменьшение налоговой базы (суммы подлежащего уплате налога) посредством совершения действий, формально не нарушающих требования налогового закона, но преследующих преимущественную цель занижения налогового обязательства (косвенная форма уклонения от уплаты налогов). При этом косвенная форма уклонения от уплаты налогов в последнее время является основной составляющей налогового разрыва, то есть разницы между размером причитающихся государству доходов и суммой фактически уплаченных налогов, что существенно усложняет противодействие таким противоправным действиям налогоплательщиков и повышает значимость совершенствования правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

2. Нормативный подход к понятию уклонения от уплаты налогов подтверждает необходимость целостного понимания уклонения от уплаты налогов, как существующего в двух различных формах. Делается вывод, что такое понимание уклонения от уплаты налогов впервые стало активно проявляться в судебной практике зарубежных государств и впоследствии было воспринято международным сообществом в условиях активизации злоупотребления правом в налоговых правоотношениях. Ключевой отличительной чертой косвенной формы уклонения от уплаты налогов

является отсутствие конкретного правила, нарушение которого составляло бы объективную сторону правонарушения, что обосновывается экономическим анализом права, с точки зрения которого противодействие уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом целесообразно посредством не правовых правил, содержащих конкретные запреты, а правовых стандартов, обеспечивающих возможность их применения в отношении неограниченного количества случаев в том числе при формальном соблюдении правовых правил. Такие правовые стандарты выступают в качестве критериев, разграничивающих законную налоговую оптимизацию и уклонение от уплаты налогов.

3. Правовые меры предупреждения уклонения от уплаты налогов – это средства правового воздействия на поведение налогоплательщика с целью его стимулирования к добровольному исполнению обязанности по уплате налогов (меры профилактики уклонения от уплаты налогов) и обеспечения отказа от реализации умысла на уклонение от уплаты налогов (меры предотвращения уклонения от уплаты налогов). Меры профилактики уклонения от уплаты налогов проявляются в механизмах, обеспечивающих формирование среды доверия в налоговом администрировании, создание благоприятных юридических условий для исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, поощрение добросовестного налогового поведения, а также устранение возможных нарушений налогового законодательства с минимальными издержками как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, выражают положительную мотивацию налогоплательщика. Меры предотвращения уклонения от уплаты налогов проявляются в механизмах, обеспечивающих выявление рисков уклонения от уплаты налогов и выражают отрицательную мотивацию налогоплательщика путем сдерживания противоправного поведения.

4. Принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов являются составляющими принципа (требования) добросовестности налогового администрирования, основанного на

конституционных принципах поддержания доверия к закону и действиям государства, равенства, правовой определенности, а также добросовестности деятельности органов публичной власти.

В качестве принципов эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов предлагается рассматривать *тест пропорциональности*, предполагающий соразмерное применение мер с учетом необходимости в зависимости от поведения налогоплательщика и придание приоритета мерам профилактики, направленным на содействие налогового органа налогоплательщику в исполнении его налоговых обязанностей, которые позволяют достичь цели предупреждения уклонения от уплаты налогов с минимальными затратами, а также *обеспечение защиты разумных ожиданий налогоплательщиков*. Для обеспечения эффективности применения таких мер предлагается нормативно закрепить указанные принципы.

5. Меры стимулирования налогоплательщиков к взаимодействию с налоговым органом в условиях неопределенности и усложнения содержания налоговых правоотношений методологически основываются на применении нового методологического инструментария синергетического подхода, позволяющего объяснить процессы достижения неустойчивыми системами состояния взаимосогласованности (самоорганизации). В качестве правового средства, способствующего фактической реализации указанного подхода в налоговых правоотношениях, выступают инструменты мягкого права (манифесты, хартии прав налогоплательщиков), формирующие законные интересы налогоплательщика, связанные с требованием от налоговых органов приверженности определенному стандарту поведения во взаимодействии с налогоплательщиком.

Не менее важной мерой стимулирования взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом являются согласительные процедуры. Нормативное закрепление применения согласительных процедур, являющихся проявлением горизонтальных отношений в налоговом праве, на досудебной стадии будет способствовать *формированию культуры согласия и*

доверительной коммуникации между налоговым органом и налогоплательщиком. Применение согласительных процедур также возможно в рамках проведения сверки принадлежности единого налогового платежа, по результатам которой составляется совместный акт налогового органа и налогоплательщика о результатах такой сверки.

6. Меры поощрения добросовестного налогового поведения должны осуществляться посредством как налоговых, так и неналоговых мер. Налоговыми мерами поощрения добросовестного налогового поведения выступают налоговые льготы, институт рассрочки (отсрочки), а также механизм предоставления налогоплательщику возможности добровольно устранить допущенное нарушение без негативных последствий для налогоплательщика. В качестве неналоговых мер поощрения добросовестного налогового поведения могут выступать нормативно закрепленные преимущества (например, особые условия предоставления бюджетных субсидий, государственных гарантий, льготной ипотеки) или изъятия (например, отзыв или аннулирование лицензии на занятие определенным видом деятельности) в отношении налогоплательщиков, напрямую не связанные с налогообложением. С учетом зарубежного опыта делается вывод о допустимости применения таких преимуществ, в то время как расширение сферы применения изъятий, не связанных с денежным взысканием, требует дополнительного обоснования с учетом теста пропорциональности.

В целях совершенствования законодательного регулирования указанных мер автором формулируются следующие предложения:

- для стимулирования соблюдения налогового законодательства в законе на стадии перехода на эффективный порядок предупреждения уклонения от уплаты налогов должны быть предусмотрены определенные преимущества для добросовестных налогоплательщиков, не допускающих уклонения от уплаты налогов ни в форме непосредственного неисполнения обязанностей, ни в форме злоупотребления правом;

- необходимо повысить направленность процедуры ускоренного

(заявительного) порядка возмещения НДС на поощрение добросовестного налогового поведения путем установления таких условий его применения, как своевременное декларирование налоговых обязательств, отсутствие фактов совершения налогоплательщиком умышленной неуплаты налогов за соответствующие налоговые периоды;

- для повышения эффективности института рассрочки (отсрочки) в качестве меры поощрения добросовестного налогового поведения, стимулирующей раскрытие налоговых обязательств налогоплательщиками, испытывающими временные финансовые трудности, предлагается учесть опыт зарубежных государств в части возможности заключения между налоговым органом и налогоплательщиком соглашения об урегулировании задолженности, условием которого является представление налогоплательщиком всех законно установленных налоговых деклараций и информации, относящейся к финансовому положению налогоплательщика, для определения налоговым органом разумной потенциальной платежеспособности налогоплательщика. В рамках заключения указанного соглашения допустимо применение согласительной процедуры при несогласии налогоплательщика с осуществленным налоговым органом расчетом;

- следует изменить регулирование такой меры поощрения добросовестного налогового поведения, как предоставление налогоплательщику возможности добровольно устранить допущенное нарушение в соответствии с подп. 1 п. 4 ст. 81 Налогового кодекса РФ, путем исключения условия наличия положительного сальдо ЕНС в размере недоимки и пеней на день представления уточненной налоговой отчетности, поскольку такое условие в связи с внедрением института ЕНС предполагает необходимость погашения не только конкретной недоимки и пеней, но и в принципе всей имеющейся у налогоплательщика задолженности, с которой налогоплательщик потенциально может быть не согласен.

7. Меры упрощения исполнения обязанностей, связанных с уплатой

налогов, направлены на содействие налогового органа в их исполнении налогоплательщиком, что может предусматривать как полное освобождение налогоплательщика от соответствующих обязанностей путем реализации автоматизированного исчисления налогов налоговым органом без участия налогоплательщика (бездекларационного порядка уплаты налогов), института единого налогового счета, предполагающего возложение обязанности по идентификации платежа на *налоговый орган* на основании учтенных на таком счете обязанностей в нормативно установленной последовательности, так и создание налоговым органом благоприятных условий для исполнения налогоплательщиками своих обязанностей с минимальными затратами путем представления фискальных рескриптов, опубликования налоговым органом правовых позиций по сложным вопросам правоприменения в том числе «схем», которые могут быть квалифицированы в качестве уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, для информирования налогоплательщика о недопустимости их применения. В отношении физических лиц мера упрощения исполнения обязанностей по уплате налогов должна проявляться в проактивном (в отсутствие соответствующего запроса со стороны физического лица) разъяснении права налогоплательщика на применение налоговой льготы как по подоходному налогу, так и по имущественным налогам.

8. Усматривается непоследовательность судебной практики на уровне высших судебных инстанций относительно правомерности освобождения налогоплательщика, выполняющего разъяснения налогового органа, не только от пеней и штрафа, но и от доначисленной суммы налога, в связи с чем предлагается конкретизировать в законодательстве случаи освобождения налогоплательщика от уплаты налога при выполнении налогоплательщиком письменных разъяснений уполномоченного органа.

9. Бездекларационный порядок уплаты налогов как мера упрощения исполнения налоговой обязанности, обеспечивающая профилактику уклонения от уплаты налогов, *не должен лишать* налогоплательщика права на

корректировку определенной налоговым органом обязанности в случае представления соответствующих пояснений и подтверждающих документов, отказ налогового органа в учете таких пояснений и документов должен быть мотивирован с учетом соблюдения надлежащей правовой процедуры.

10. Для повышения эффективности такой меры упрощения исполнения налоговой обязанности, как институт единого налогового счета, необходимо исключить обязанность налогоплательщиков по представлению дополнительного документа в виде уведомления об исчисленных суммах. В связи с этим предлагается установить полномочия налоговых органов по самостоятельному формированию таких уведомлений на основании данных показателей деятельности налогоплательщика за предыдущие периоды. При этом для соблюдения прав и законных интересов налогоплательщика на участие в процессе формирования его налоговых обязательств необходимо предусмотреть право налогоплательщика по внесению соответствующих корректировок в уведомление, формируемое налоговым органом, до наступления срока уплаты соответствующего обязательного платежа.

Для повышения эффективности института единого налогового счета и обеспечения права налогоплательщика на судебную защиту необходимо предусмотреть отложенный учет в совокупной обязанности доначисляемых налоговым органом сумм в целях предоставления налогоплательщику возможности оспорить доначисление в судебном порядке и истребовать судебные обеспечительные меры.

11. Мерами воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц в системе мер предупреждения уклонения от уплаты налогов являются меры, направленные на лиц, которые могут быть осведомлены о противоправных намерениях налогоплательщика и, соответственно, способны оказать непосредственное содействие в предотвращении совершения налогоплательщиком уклонения от уплаты налогов на более ранней стадии.

К указанным мерам можно отнести:

- меры, обеспечивающие обязательное раскрытие информации о

«подозрительных» с точки зрения налогообложения сделок, а также меры воздействия на профессиональных налоговых посредников, которые позволяют выявлять такие сделки на ранней стадии с целью выработки надлежащего реагирования и повышения эффективности предупредительного воздействия на налогоплательщиков;

- меры поощрительного воздействия на третьих лиц (налоговых информаторов), предоставляющих информацию о потенциальных нарушениях налогового законодательства. Для надлежащего функционирования этого института необходимо обеспечить гарантии защиты информатора от негативных последствий такого информирования, а также стимулирование лиц к предоставлению информации налоговым органам о противоправных действиях других налогоплательщиков при условии, что такая информация подкреплена соответствующими доказательствами. Применение такого института в российской налоговой системе актуально в ситуациях, когда налогоплательщик сталкивается с конкурентами, применяющими недобросовестные налоговые практики в целях получения необоснованных конкурентных преимуществ *посредством экономии на налогах*. В целях отсечения немотивированных заявлений, а также решения вопроса о выплате информатору вознаграждения при превышении итоговой суммы доначислений определенного размера целесообразно сформировать отдельное подразделение в рамках налогового органа специальной компетенции;

- меры в отношении дебиторов налогоплательщика – третьих лиц, которые имеют права требования к налогоплательщику. Подобный механизм позволяет как опосредованно воздействовать на налогоплательщика (в том числе на его деловую репутацию перед контрагентами), так и оперативно удовлетворить фискальный интерес государства.

12. Риск-ориентированный подход в системе правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов следует рассматривать в качестве мероприятия налогового контроля, направленного на выявление

рисков нарушения законодательства о налогах и сборах на ранней стадии (до проведения налоговых проверок) с применением информационных систем налоговых органов. Такая мера предполагает применение системы управления рисками для идентификации налогоплательщиков с высоким уровнем риска уклонения от уплаты налогов в целях применения к ним более строгих мер воздействия. В целях обеспечения эффективности риск-ориентированного подхода его применение должно основываться на нормативном закреплении оснований и последствий его применения в силу его прямого влияния на права и обязанности налогоплательщика, обеспечении регулярного пересмотра отнесения налогоплательщика к соответствующему уровню риска, а также гарантий защиты прав налогоплательщика с предоставлением ему возможности участвовать в процессе осуществления налоговыми органами оценки его деятельности.

В случае успешной апробации внедрения сформулированного автором понятия риск-ориентированного подхода предлагается рассмотреть возможность внесения изменений в законодательство, предусмотрев правовые основания и последствия использования информационных систем в процессе применения налоговыми органами риск-ориентированного подхода к налоговому контролю, по аналогии с уже имеющимся у российского законодателя опытом внедрения в правовое поле института личного кабинета налогоплательщика и контрольных соотношений.

Теоретическая значимость исследования выражается в выработке понятия уклонения от уплаты налогов как явления, существующего в двух различных формах, в разработке понятия правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов как системы мер профилактики и мер предотвращения уклонения от уплаты налогов, а также в формулировании принципов эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов. Впервые исследуется функциональное назначение таких институтов, как согласительные процедуры, бездекларационный порядок уплаты налогов, институт единого налогового счета, в качестве правовых мер

профилактики уклонения от уплаты налогов.

Автором также вводится в российский научный оборот новая терминология, анализируются зарубежные исследования в сфере налогового права. В процессе исследования автором был проанализирован материал на английском и турецких языках, отдельные зарубежные труды используются впервые, что обеспечивает содействие развитию науки налогового права.

Практическая значимость исследования заключается в выработке предложений по совершенствованию законодательного регулирования мер предупреждения уклонения от уплаты налогов. Материалы исследования также могут быть использованы в рамках преподавания дисциплины «Налоговое право», а также заинтересованными лицами, осуществляющими деятельность в проанализированных зарубежных юрисдикциях.

Личный вклад автора. Выносимые на защиты результаты настоящего диссертационного исследования получены автором лично.

Степень достоверности, апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Теоретико-правовые разработки и выводы настоящего диссертационного исследования рассмотрены и одобрены на заседании кафедры правовых дисциплин Высшей школы государственного аудита Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова.

Предложения, а также положения, выносимые на защиту, прошли апробацию в докладах и выступлениях на научных конференциях, а также отражены в опубликованных автором научных статьях. Отдельные положения диссертации нашли отражение в 7 научных статьях автора, опубликованных в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Ученым советом Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова.

Сформулированные автором положения и выводы обсуждались в ходе работы:

- Круглостола «Трансформация налогового права в новых экономических условиях» с докладом «Синергетический подход к

взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком как условие достижения баланса в налоговых правоотношениях» (08 декабря 2021 г.);

- Всероссийской конференции «Баланс частных и публичных интересов в финансовом праве» с докладом «Синергетический подход к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком» (31 марта 2022 г.);

- Международной научно-практической конференции «Перспективы развития финансового права» («Пискотинские чтения – 2022») с докладом «Перспективы применения синергетического подхода к налоговым правоотношениям» (14 апреля 2022 г.);

- IX Московского юридического форума: «Legaltech: научные решения для профессиональной юридической деятельности» с докладом «Проблемы определения содержания понятия «уклонение от уплаты налогов» (14-16 апреля 2022 г.);

- IV Международного форума налогового права «Налоговое право: новеллы законодательного регулирования» (19 мая 2022 г.) с докладом «Ответственность налоговых пособников как мера предотвращения уклонения от уплаты налогов: зарубежный опыт»;

- Международной научно-практической конференции «Система финансового права в условиях цифровой трансформации экономических отношений: доктрина и правовая реальность» с докладом «Особенности цифровизации налогового администрирования» (25 ноября 2022 г.);

- научно-практической конференции ФНС России с докладом «Меры предупреждения скрытой формы уклонения от уплаты налогов: зарубежный опыт» (09 июня 2023 г.);

- совместной XXIV МНПК юридического факультета МГУ имени М. В. Ломоносова и XXIV МНПК «Кутафинские чтения» «Правовое обеспечение суверенитета России: проблемы и перспективы» с докладом «Принципы клиентоориентированного налогового администрирования» (21-24 ноября 2023 г.);

- Международной научно-практической конференции «Цифровизация финансовой системы государства: современное состояние и перспективы правового регулирования» с докладом «Совершенствование мер предупреждения уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации налогового администрирования» (24 ноября 2023 г.);

- XXXI Международной научной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов - 2024» с докладом «Меры профилактики уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации» (12-26 апреля 2024 г.);

- Всероссийский форум по налоговому праву с докладом в рамках секции «Примирительные процедуры» (15–16 октября 2024 г.).

Структура диссертационного исследования обусловлена целью и задачами исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих в себя девять параграфов, заключения, списка литературы.

II. СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во **введении** определяются цель и задачи, объект и предмет диссертационного исследования, обосновывается актуальность выбранной темы, описываются степень научной разработанности темы исследования, научная новизна, теоретическая и практическая значимость работы, раскрывается методологическая основа исследования, формулируются положения, выносимые автором на защиту, приводятся сведения об апробации результатов исследования.

Первая глава «Общая характеристика правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов» посвящена исследованию доктринального и нормативного подходов к понятию уклонения от уплаты налогов, рассмотрению понятия и классификации правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, а также выявлению принципов эффективности таких мер.

В первом параграфе «Доктринальный подход к понятию уклонения от уплаты налогов» рассматривается соотношение понятия уклонения от уплаты налогов и смежных с ним доктринальных понятий «агрессивной налоговой оптимизации, ухода от налогов, обхода налогового закона, налоговой девиации». По итогам анализа трудов отечественных налоговедов и зарубежных исследователей делается вывод, что доктринальный подход к понятию уклонения от уплаты налогов позволяет его рассматривать комплексно, как включающее не только непосредственное нарушение установленных законом требований по надлежащему декларированию налоговых обязанностей (прямая форма уклонения от уплаты налогов), но и злоупотребление правом посредством совершения действий, формально не нарушающих требования налогового закона, но преследующих преимущественную цель занижения налогового обязательства (косвенная форма уклонения от уплаты налогов). При этом делается вывод, что комплексное понимание уклонения от уплаты налогов не должно ограничивать законный интерес налогоплательщика на выбор менее

затратного с точки зрения налогообложения способа достижения хозяйственной цели.

Во *втором параграфе «Нормативный подход к понятию уклонения от уплаты налогов»* проведен комплексный анализ понятия уклонения от уплаты налогов, подтверждающий, что оно не должно сводиться исключительно к категории налоговых преступлений в силу некорректности рассмотрения размера образовавшейся в результате уклонения от уплаты налогов недоимки в качестве признака, определяющего сущность данного понятия, выражающегося в умышленном невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги.

В *третьем параграфе «Понятие и классификация правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов»* рассматривается содержание правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов в том числе через призму соотношения правовых стимулов и ограничений как средств правового воздействия на поведение соответствующих субъектов в целях достижения желаемого результата правового регулирования.

Автором предлагается понимать под правовыми мерами предупреждения уклонения от уплаты налогов средства правового воздействия, направленные на поведение налогоплательщиков с целью стимулирования налогоплательщиков к добровольной уплате налогов (меры профилактики уклонения от уплаты налогов) и отказу от реализации умысла на уклонение от уплаты налогов (меры предотвращения уклонения от уплаты налогов).

В *четвертом параграфе «Принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов»* обосновываются принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов посредством рассмотрения таких мер через призму принципа добросовестности налогового администрирования, основанного на конституционно значимых принципах осуществления налогового администрирования.

Вторая глава «Меры профилактики уклонения от уплаты налогов» посвящена рассмотрению конкретных правовых мер, включающих в себя соответствующие правостимулирующие средства, призванные побуждать налогоплательщика к добровольному исполнению налоговых обязательств.

В *первом параграфе «Меры стимулирования налогоплательщиков к взаимодействию с налоговым органом в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов»* делается вывод, что в условиях неопределенности и усложнения содержания налоговых правоотношений меры стимулирования налогоплательщиков к взаимодействию с налоговым органом методологически основываются на применении нового методологического инструментария синергетического подхода, позволяющего объяснить процессы достижения неустойчивыми системами состояния взаимосогласованности. В качестве правового средства, способствующего фактической реализации указанного подхода в налоговых правоотношениях, выступают инструменты мягкого права (манифесты, хартии прав налогоплательщиков), формирующие законные интересы налогоплательщика, связанные с требованием от налоговых органов приверженности определенному стандарту поведения.

На основе анализа зарубежного опыта делается вывод, что не менее важной мерой стимулирования взаимодействия налогоплательщика с налоговым органом являются согласительные процедуры.

Во *втором параграфе «Меры поощрения добросовестного налогового поведения в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов»* анализируются как налоговые, так и неналоговые меры поощрения добросовестного налогового поведения.

Налоговыми мерами поощрения добросовестного налогового поведения выступают налоговые льготы, институт рассрочки (отсрочки), а также механизм предоставления налогоплательщику возможности добровольного устранения допущенного нарушения без негативных

последствий для налогоплательщика.

В качестве неналоговых мер поощрения добросовестного налогового поведения могут выступать нормативно закрепленные преимущества (например, особые условия предоставления бюджетных субсидий, государственных гарантий, льготной ипотеки) или изъятия (например, отзыв или аннулирование лицензии на занятие определенным видом деятельности) в отношении налогоплательщиков, напрямую не связанные с налогообложением. На основе анализа действующего регулирования таких мер, а также зарубежного опыта формулируются предложения по повышению эффективности мер поощрения добросовестного налогового поведения.

В *третьем параграфе «Меры упрощения исполнения налоговых обязанностей в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов»* обосновывается, что одними из составляющих мер профилактики уклонения от уплаты налога являются меры упрощения исполнения налоговой обязанности, предполагающие содействие налогового органа в ее исполнении налогоплательщиком.

Такие меры могут предусматривать:

- полное освобождение налогоплательщика от соответствующих обязанностей путем реализации автоматизированного исчисления налогов налоговым органом без участия налогоплательщика (бездекларационного порядка уплаты налогов), института единого налогового счета;

- создание налоговым органом благоприятных условий для исполнения налогоплательщиками своих обязанностей с минимальными затратами путем представления фискальных рескриптов, опубликования налоговым органом правовых позиций по сложным вопросам правоприменения, проактивного разъяснения права налогоплательщика на применение налоговых льгот.

Третья глава «Меры предотвращения уклонения от уплаты налогов» посвящена рассмотрению мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, обеспечивающих отказ налогоплательщика от реализации (доведения до логического завершения) его противоправного умысла.

В *первом параграфе «Меры воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц в системе мер предотвращения уклонения от уплаты налогов»* рассматриваются меры, направленные на лиц, которые могут быть осведомлены о противоправных намерениях налогоплательщика и, соответственно, способны оказать непосредственное содействие в предотвращении совершения налогоплательщиком уклонения от уплаты налогов на более ранней стадии.

Анализируется зарубежный опыт регулирования института налоговых информаторов, способы стимулирования таких лиц к предоставлению налоговым органам соответствующей информации и правовые гарантии защиты информатора от негативных последствий такого информирования.

В качестве мер воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц также рассматриваются меры взыскания задолженности налогоплательщика, уклоняющегося от уплаты налогов, за счет денежных средств его дебиторов, что позволяет опосредованно воздействовать на деловую репутацию налогоплательщика, допускающего уклонение от уплаты налогов.

Во *втором параграфе «Меры воздействия на налогоплательщика посредством риск-ориентированного подхода в системе мер предотвращения уклонения от уплаты налогов»* автором формулируется понятие риск-ориентированного подхода к налоговому контролю, а также формулируются предложения по повышению его эффективности.

В **заключении** резюмируются итоги проведенного исследования, основные результаты и выводы, обладающие новизной и имеющие теоретическое и практическое значение.

III. ПУБЛИКАЦИИ АВТОРА ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Список работ, опубликованных в рецензируемых научных изданиях, рекомендованных для защиты в диссертационном совете МГУ.051.4 по специальности 5.1.2 «Публично-правовые (государственно-правовые) науки»:

1. Дирксен Т. В. Рассмотрение правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов через призму принципа добросовестности налогового администрирования // Право и государство: теория и практика. 2024. № 8. С. 158-160. (0,46 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,103).

2. Дирксен Т. В. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации налогового администрирования // Финансовое право. 2024. № 7. С. 31-34. (0,4 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,995).

3. Дирксен Т. В. Механизмы стимулирования досудебного урегулирования налоговых споров в Турецкой Республике // Налоговед. 2023. № 9. С. 83-88. (0,4 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,325).

4. Дирксен Т. В. Меры стимулирования добросовестного налогового поведения: опыт Турции и российские перспективы // Налоговед. 2023. № 2. С. 13-24. (0,6 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,325).

5. Дирксен Т. В. Перспективы применения синергетического подхода к правовому регулированию налоговых правоотношений // Российский юридический журнал. Уральская государственная юридическая Академия (Екатеринбург). 2023. № 1. С. 172-181. (0,9 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,836).

6. Дирксен Т. В. Меры предупреждения скрытой формы уклонения от уплаты налогов: зарубежный опыт // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2022. № 3. С. 50-55. (0,34 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,162).

7. Дирксен Т. В. Синергетический подход к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком как условие эффективного функционирования налоговой системы: зарубежный опыт // Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит. 2022. № 2. С. 40-46. (0,41 п. л.) (2-летний ИФ РИНЦ: 0,162).