

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ М. В. ЛОМОНОСОВА»
ВЫСШАЯ ШКОЛА ГОСУДАРСТВЕННОГО АУДИТА

На правах рукописи

Дирксен Татьяна Викторовна

**ЭФФЕКТИВНОСТЬ ПРАВОВЫХ МЕР ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ
УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

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

Диссертация
на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Крохина Юлия Александровна

Москва — 2024

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
Глава 1. Общая характеристика правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.....	23
1.1. Доктринальный подход к понятию уклонения от уплаты налогов.....	23
1.2. Нормативный подход к понятию уклонения от уплаты налогов	44
1.3. Понятие и классификация правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.....	72
1.4. Принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.....	96
Глава 2. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов	116
2.1. Меры стимулирования налогоплательщиков к взаимодействию с налоговым органом в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов.....	116
2.2. Меры поощрения добросовестного налогового поведения в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов	140
2.3. Меры упрощения исполнения налоговых обязанностей в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов	157
Глава 3. Меры предотвращения уклонения от уплаты налогов	180
3.1. Меры воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц в системе мер предотвращения уклонения от уплаты налогов	180
3.2. Меры воздействия на налогоплательщика посредством риск-ориентированного подхода в системе мер предотвращения уклонения от уплаты налогов	193
Заключение.....	220
Список источников и литературы	230

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность 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 население², что приводит к увеличению

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).

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.

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 какое-либо требование, 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, заключающаяся 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 мерах предупреждения уклонения от уплаты налогов, невозможно обеспечить действенность материальных антиуклонительных норм.

Динамичные 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 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 проработки 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 мер предупреждения от уплаты налогов производилось отечественными и зарубежными учеными в сфере налогового права. 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 мер 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. Нерсесянц, Л. И. Петражицкий, М. А. Рейснер, В. М. Сырых, К. В. Шундинов и так далее.

В целях решения достижения поставленных задач использовались труды таких отечественных ученых в области налогового права, как Е. Ю. Баракина, 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.

На защиту выносятся следующие положения, сформулированные в ходе проведенного исследования, обладающие научной новизной для науки налогового права:

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 налогоплательщиков 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 налоговых обязанностей, 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 сделках, а также меры воздействия на профессиональных налоговых посредников, которые позволяют выявлять такие сделки на ранней стадии с целью повышения эффективности предупредительного воздействия на налогоплательщиков и сдерживания от совершения уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом;

- 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 отсеечения 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 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 разумных ожиданий 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 научных статьях автора, опубликованных в ведущих рецензируемых научных изданиях, рекомендованных Ученым советом Московского государственного университета имени М. В. Ломоносова:

- Дирксен, Т. В. Синергетический подход к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком как условие эффективного функционирования

налоговой системы: зарубежный опыт / Т. В. Дирксен // Вестник Московского университета. — Серия 26. Государственный аудит. — 2022. — № 2. — С. 40–46;

- Дирксен, Т. В. Меры предупреждения скрытой формы уклонения от уплаты налогов: зарубежный опыт / Т. В. Дирксен // Вестник Московского университета. — Серия 26. Государственный аудит. — 2022. — № 3. — С. 50–55;

- Дирксен, Т. В. Перспективы применения синергетического подхода к правовому регулированию налоговых правоотношений / Т. В. Дирксен // Российский юридический журнал. — 2023. — № 1. — С. 172–181;

- Дирксен, Т. В. Меры стимулирования добросовестного налогового поведения: опыт Турции и российские перспективы / Т. В. Дирксен // Налоговед. 2023. №2. С.13-24;

- Дирксен, Т. В. Механизмы стимулирования досудебного урегулирования налоговых споров в Турецкой Республике / Т. В. Дирксен // Налоговед. — 2023. — № 9. — С. 83–88;

- Дирксен, Т. В. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации налогового администрирования / Т. В. Дирксен // Финансовое право. — 2024. — № 7. — С. 31–34;

- Дирксен, Т. В. Рассмотрение правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов через призму принципа добросовестности налогового администрирования / Т. В. Дирксен // Право и государство: теория и практика. — 2024. — № 8. — С. 158-160.

Сформулированные автором положения и выводы обсуждались в ходе работы:

- Межвузовской студенческой научной конференции «Актуальные проблемы административного и финансового права России и зарубежных стран» с докладом «Актуальные проблемы государственной финансовой поддержки цифрового развития и обеспечения финансовой стабильности» (21–28 декабря 2020 г.);

- Круглого стола «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» (8 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» (9 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» (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» (24.11.2023),

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

ГЛАВА 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ПРАВОВЫХ МЕР ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

1.1. Доктринальный подход к понятию уклонения от уплаты налогов

Для характеристики правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов и формулирования принципов их эффективности необходимо определиться с самим понятием уклонения от уплаты налогов. В силу отсутствия единообразия в понимании сущности данного понятия для всесторонней характеристики уклонения от уплаты налогов представляется необходимым рассмотреть особенности формирования и развития содержания этого понятия с точки зрения как нормативного, так и доктринального подходов.

Как отмечается отечественными исследователями в области налогового права, «при колоссальной масштабности самого явления уклонения от уплаты налогов следует признать, что не так много исследований проводится по этой тематике, и тем более странно, что при всей значимости данной проблемы она не становится сколько-нибудь заметной в нашей научно-общественной политике»³. Как справедливо отмечают российские исследователи, «в российской и зарубежной доктрине не разработано универсального и общепринятого определения терминов, связанных с необоснованной налоговой минимизацией, несмотря на актуальность этой проблематики»⁴. Наличие различных точек зрения в доктрине к определению понятия уклонения от уплаты налогов подтверждает необходимость детальной проработки этого вопроса с учетом этимологического анализа и зарубежного опыта.

Нельзя не согласиться с В. В. Громовым в том, что «активное развитие налоговой терминологии повлекло недостаток единства в понимании того, что

³ Майбуров И. А. Уклонение от уплаты налогов: проблемы и решения : монография. М. : ЮНИТИ, 2013. С. 3.

⁴ Курочкин Д. А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование : монография / под науч. ред. Д. В. Винницкого. М. : Юстицинформ, 2023. С. 51.

имеют в виду, когда говорят об «уклонении от уплаты налогов»⁵. Попытки некоторых теоретиков налогового права разделить *уклонение* от уплаты налогов, сводя его только к умышленному нарушению норм налогового законодательства, и *уход* от налогообложения посредством злоупотребления правами, характеризуемый как «соблюдение буквы, но не духа закона в попытке обойти требования законодательства»⁶, приводит к еще большему смешению понятий. Нецелесообразность такого разделения подтверждается и тождественным использованием, наряду с «уходом от налогообложения», таких терминов, как «налоговая схема» или «агрессивное налоговое планирование», которые по своей сущности отражают *формы уклонения от уплаты налогов*. Думается, следует избегать использования в отношении уклонения от уплаты налогов иных терминов, как например: «обход налогов» или «уход от налогов», как в силу неприменения их законодателем, так и ввиду их неопределенности (например, А. В. Брызгалин определяет обход налогов как совершенное по неосторожности уклонение от уплаты налогов⁷, в то время как в толковом словаре Д. Н. Ушакова под обходом понимается «намеренное уклонение от соблюдения чего-либо»⁸).

Семантическое значение понятия «уклонение», данное в Большом толковом словаре русского языка, определяется как «избегание чего-либо, в том числе воздержание от какого-либо поступка или шага, отход от чего-либо правильного»⁹. Таким образом, уклонение от уплаты налогов по существу не может сводиться к налоговому преступлению, в силу чего требуется его комплексное осмысление. Даже исходя из своего семантического значения уклонение от уплаты налогов подразумевает в том числе избегание, что в теории зарубежного налогового права характеризует намеренное использование норм налогового законодательства не в соответствии с их действительным смыслом, заложенным законодателем (tax

⁵ См.: Громов В. В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии // Финансовое право. 2019. № 3.

⁶ Чайковская Л. А. Оценка влияния налоговой системы на функционирование предприятий лесопромышленного комплекса // Экономический анализ: теория и практика. 2008. № 1. С. 12.

⁷ См.: Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, правовые вопросы // Финансы. № 7. 2003. С. 20.

⁸ Ушаков Д. Н. Толковый словарь русского языка : в 4 томах. Т. 4. М. : Госиздат, 1938. С. 722.

⁹ Большой толковый словарь русского языка / гл. ред. С. А. Кузнецов. СПб. : Норинт, 2004. С. 377.

avoidance). Относительно квалификации таких действий применяются различные термины «уклонение от уплаты налогов, избежание уплаты, злоупотребление правом», что бесосновательно запутывает правоприменение. А. В. Демин также определяет зарубежное понятие «tax avoidance» как «феномен обхода налоговых законов – формально правомерного недобросовестного поведения»¹⁰.

А. В. Красюков также комплексно рассматривает противоправное поведение налогоплательщика, именуемое им *налоговой девиацией*, «которая отличается многообразием форм и видов, начиная от объективно противоправного деяния и заканчивая *злоупотреблением правом*». В связи с этим автор формирует понятие налоговой девиации (отклонение участника налоговых отношений от буквы и духа закона), определяемое как «действие (бездействие) субъекта налогового обязательства, нарушающее нормы налогового законодательства и (или) его основные начала, влекущее причинение вреда другому субъекту обязательства или способствующее причинению или увеличению такого вреда»¹¹. Для налоговой девиации со стороны налогоплательщика таким вредом является неполучение государством налогового платежа.

Комплексный подход к оценке противоправного поведения налогоплательщика заслуживает внимания, при этом создание новых терминов для решения вопроса отсутствия единообразия понятий представляется сомнительным. Аналогично представляется не имеющим правового значения производимое некоторыми авторами разграничение уклонения от уплаты налогов и агрессивной налоговой оптимизации, поскольку, давая такую классификацию, авторы в любом случае приходят к выводу о противоправности как первого, так и второго явления¹².

Действия налогоплательщика, предполагающие формальное соблюдение соответствующей нормы закона и преимущественно направленные на минимизацию налогообложения, рассматриваются как злоупотребление правом.

¹⁰ Демин А. В. Принципы определенности налогообложения. М. : Статус, 2015. С. 148.

¹¹ Красюков А. В. Налоговые имущественные правоотношения. М. : Проспект, 2022. С. 332.

¹² См.: Копина А. А. Противодействие «агрессивной налоговой оптимизации» в России // Налоги. 2016. № 10. С. 4–10.

Многие отечественные ученые в сфере налогового права поддерживают позицию о межотраслевом характере института злоупотребления правом, и, соответственно, о признании злоупотребления правом в налоговых правоотношениях в качестве противоправного деяния¹³. А. В. Волковым злоупотребление правом определяется как «особый вид правонарушения, связанный с выходом управомоченного лица в ситуации правовой неопределенности за внутренние пределы (смысл, назначение) субъективного права для достижения своей незаконной скрытой цели с использованием формализма и недостатков права (абстрактность, узость, пробелы, противоречия норм)»¹⁴.

Э. Н. Нагорная рассматривает доктрину злоупотребления правом в качестве альтернативы зарубежным доктринам, противодействующим уклонению от уплаты налогов, которая «позволяет налоговому органу пренебречь правовым содержанием сделки, если преобладающим мотивом налогоплательщика было уклонение от налогообложения»¹⁵. Категорию злоупотребления правом в налоговой сфере автор связывает с категорией недобросовестности налогоплательщика, что также согласуется с определением злоупотребления правом в сфере налогов, данным другими учеными-налоговедами. Так, Е. А. Цикунов определяет злоупотребление правом в сфере налогов как «недобросовестную деятельность налогоплательщика, формально не нарушающую нормы налогового права, но направленную исключительно или главным образом на минимизацию налоговой обязанности при отсутствии цели достижения реального результата от хозяйственной деятельности»¹⁶.

Однако среди ученых в сфере налогового права есть те, кто высказывается против применения категории злоупотребления правом в налоговых правоотношениях. Так, С. Д. Радченко считает, что «уплата налогов — это не право, а обязанность, злоупотребление которой не знают ни закон, ни правовая

¹³ См.: *Демин А. В.* Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления. М., 2013, С. 113; *Белов В. А.* Злоупотребление правом в налоговой сфере // *Арбитражная практика.* 2002. № 1. С. 33–40; *Нагорная Э. Н.* Налоговые споры: оценка доказательств в суде. М., 2009. С. 528.

¹⁴ *Волков А. В.* Конец «оптимизации налогов» в предпринимательской деятельности // *Журнал предпринимательского и корпоративного права.* 2018. № 3. С. 23.

¹⁵ *Нагорная Э. Н.* Указ. соч. С. 30.

¹⁶ *Цикунов Е. А.* Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 45.

наука»¹⁷. С указанным тезисом нельзя согласиться, поскольку исполнение обязанности по уплате налогов предполагает наличие управомочивающих норм, предоставляющих налогоплательщику возможность снизить или полностью освободиться от исполнения налоговой обязанности. Наличие таких прав всегда несет в себе риск злоупотребления посредством создания искусственных условий для их использования с целью минимизации налогового бремени (классическая ситуация дробления бизнеса — использования права на применение специальных налоговых режимов путем искусственного разделения единого крупного бизнеса).

С. В. Савсерис также отрицает допустимость применения категории злоупотребления правом к налоговым правоотношениям, отмечая, что «при обнаружении использования налогоплательщиком “во зло” государству какого-либо права, предоставленного налоговым законодательством, нет необходимости изобретать такие сложные правовые конструкции, как злоупотребление правом, — достаточно лишить налогоплательщика этого права»¹⁸. На наш взгляд, сложно согласиться с позицией С. В. Савсериса, по крайней мере, в силу того, что такое упрощение, предполагающее лишение налогоплательщика права в силу злоупотребления этим правом, исключает проведение налоговой реконструкции, то есть лишает налогоплательщика возможности учесть фактически понесенные расходы, вступая в противоречие с принципами соразмерности ограничения прав и экономического основания налога.

При этом стоит согласиться с Е. Е. Смолицкой в том, что злоупотребление правом не всегда приводит к квалификации действий налогоплательщика в качестве умышленной неуплаты налогов в соответствии с п. 3 ст. 122 НК РФ, криминообразующий размер которой может повлечь уголовную ответственность¹⁹. Так, встречаются случаи, когда действия налогоплательщика квалифицируются как злоупотребление правом (например, злоупотребление правом на возврат переплаты из бюджета, когда излишняя уплата была осуществлена в целях

¹⁷ Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 10. С. 22–26.

¹⁸ Савсерис С. В. Понятие недобросовестности и злоупотребления правом не применимы к налоговым правоотношениям // Налоговед. 2005. № 6. С. 1–6.

¹⁹ См.: Смолицкая Е. Е. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Налоги и финансовое право. 2022. № 12. С. 8–141.

придания законного характера деятельности по легализации преступных доходов) в отсутствие недоимки и, соответственно, потерь бюджета. Злоупотребление правом может быть квалифицировано в качестве умышленной неуплаты налогов, то есть уклонения от уплаты налогов, только при наличии ущерба бюджету.

Некоторые ученые именуют категорию злоупотребления правом в налоговых правоотношениях обходом налогового закона²⁰. Так, Д. В. Винницкий отмечает, что «серая зона как сфера применения концепций, связанных с борьбой с обходом налогового закона, охватила всю налоговую систему, уклонистские практики становятся все более изощренными». Ученый выводит принцип недопустимости обхода налогового закона и уклонения от налогообложения, проявляющийся как в национальном правовом порядке, так и в области международного налогообложения²¹. Представляется, что в именовании таких действий налогоплательщика злоупотреблением правом или обходом закона нет противоречий, поскольку суть злоупотребления правом заключается в обходе закона — через совершение действий, направленных на формальное соблюдение буквы закона и обход его смысла.

Подтверждением тому является сформулированная самим Д. В. Винницкий еще в 2003 г. концепция о недопустимости «обхода обязанности по уплате налогов при помощи злоупотребления правом»²². В рамках указанной концепции автор выделил два типа недобросовестных действий в сфере налогообложения: «злоупотребление субъективными правами в сфере частного права в целях обхода предписаний налогового права и злоупотребление собственно субъективными налоговыми правами». Соглашаясь с тезисом о существовании категории злоупотребления правом в налоговых правоотношениях, можно подвергнуть сомнению такое разделение, учитывая, что налоговые последствия по своей сущности производны от финансово-хозяйственных операций, в связи с чем

²⁰ См.: *Винницкий Д. В.* Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках // *Закон.* 2018. № 11. С. 44–57.

²¹ См.: *Винницкий Д. В.* Международное налоговое право: проблемы теории и практики. М. : Статут, 2017. С. 127.

²² *Винницкий Д. В.* Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // *Право и экономика.* 2003. № 1. С. 59–64.

злоупотребление правами в сфере гражданского права влечет злоупотребление производными права в налоговых правоотношениях: правом на налоговую льготу, применение пониженной налоговой ставки, правом на налоговый вычет и т. д.

Подтверждением указанному тезису выступает правовая позиция Конституционного Суда РФ, сформулированная в Постановлении от 13.03.2008 № 5-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С. И. Аникина, Н. В. Ивановой, А. В. Козлова, В. П. Козлова и Т. Н. Козловой», согласно которой возникновению налогового обязательства, как правило, предшествует вступление налогоплательщика в гражданские правоотношения — то есть налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно связаны с ними²³. Соответственно, можно согласиться с тем, что уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом зачастую осуществляется с помощью гражданско-правовых средств — заключения мнимых и притворных сделок, регистрации юридического лица в отсутствие намерения ведения предпринимательской деятельности. В доктрине налогового права справедливо выделяются две формы злоупотребления правом в налоговых правоотношениях: злоупотребление в договорной модели и злоупотребление конструкцией юридического лица (так называемое дробление бизнеса, когда в целях применения специального налогового режима создаются несколько юридических лиц, которые представляют собой единый субъект крупного бизнеса)²⁴.

Таким образом, стоит признать возможность квалификации злоупотребления правом посредством умышленного совершения формально законных действий, преимущественно направленных на минимизацию налогового бремени, в качестве уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом (косвенного уклонения от уплаты налогов). Соответственно, можно сделать вывод, что уклонение от уплаты налогов, являясь умышленной неуплатой налогов, может

²³ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. № 3.

²⁴ См.: *Бацнев В. В.* В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований // Закон. 2018. № 11. С. 10–11.

быть совершено не только путем неисполнения обязанности по декларированию налоговых обязательств, но и путем злоупотребления правом посредством совершения формально законных действий с преимущественной целью минимизации налогового бремени.

На основании анализа зарубежного законодательства в сфере правового регулирования уклонения от уплаты налогов отдельные правоведы классифицируют уклонение от уплаты налогов на законное и незаконное, что не решает проблему системного понимания уклонения от уплаты налогов²⁵. Представляется, что уклонение от уплаты налогов по своей сущности не может быть законным, таковым может выступать налоговое планирование, когда налоговая цель не играет преимущественной роли в определении экономической деятельности налогоплательщика.

Некоторые отечественные ученые пытаются разделить уклонение от уплаты налогов и избежание налога, указывая, что последнее «занимает промежуточное место в «шкале правомерности» поведения налогоплательщика — между полностью противоправным уклонением от уплаты налогов и правомерным поведением»²⁶. В связи с этим разграничивается уклонение от уплаты налогов (абсолютно незаконное поведение) и избежание уплаты налогов (промежуточное явление на стыке правомерности и противоправности)²⁷. Представляется, что поведение не может быть абсолютно или относительно противоправным, иное бы противоречило принципу правовой определенности²⁸. В указанном контексте следует согласиться с А. И. Мурановым, отмечающим, что «совершение действий в обход закона не что иное, как *неправомерные* (выделено нами. — Д. Т.) действия, которым пытаются придать видимость правомерности»²⁹. Е. А. Цикунов, приходя

²⁵ См.: Тупанчески Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве. М. : Юнити : Закон и право, 2001. С. 138.

²⁶ Тасалов К. А., Соколова С. Г., Осина Д. М. Противодействие избежанию налога на прибыль организаций в правоприменительной практике Суда Европейского союза // Правоприменение. 2021. Т. 5. № 3. С. 182.

²⁷ См.: Соколова С. Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2022. С. 30.

²⁸ См.: Тасалов К. А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2022. С. 16.

²⁹ Муранов А. И. Проблема «обхода закона» в материальном и коллизионном праве : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. С. 30.

к выводу о противоправности злоупотребления правом в налоговой сфере, все же не рассматривает его как правонарушение в силу отсутствия наказуемости такого деяния³⁰. С указанным тезисом также сложно согласиться, поскольку, если злоупотребление правом в налоговых правоотношениях влечет причинение ущерба государству, выступая формой уклонения от уплаты налогов, оно может приводить к образованию состава правонарушения.

Соответственно, если поведение налогоплательщика не является полностью правомерным (налогоплательщиком формально соблюдается буква закона, но нарушается цель регулирования, искажается намерение законодателя), его следует признавать противоправным. Такая мысль находит свое подтверждение в трудах других ученых, обосновывающих порочность выделения полузаконных действий налогоплательщика и отмечающих важность четкого разграничения «налоговой оптимизации путем использования предоставленных законом льгот и ведения не противоречащих принципам налоговой системы форм хозяйствования и уклонения от уплаты налогов, то есть получения необоснованной налоговой выгоды посредством совершения налоговых правонарушений»³¹.

Таким образом, представляется, что выделяемые отечественными учеными «обход закона, налоговая девиация, избежание уплаты налогов» по своей сути отражают реализацию категории злоупотребления правом в налоговых правоотношениях, которую применительно к налоговой сфере можно определить как использование управомочивающих норм налогового законодательства исключительно в целях минимизации налогообложения.

Налогоплательщик, совершая формально законные действия с противоправной целью уменьшения налоговой обязанности, по сути, уклоняется от уплаты налогов в форме злоупотребления правом. Разграничение форм уклонения от уплаты налогов *необходимо* для дифференциации последствий, учитывая, что уклонение от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требований налогового закона и в форме злоупотребления правом, хотя и наносят

³⁰ См.: Цыкунов Е. А. Указ. соч. С. 67.

³¹ Маслов К. В. Налоговая безопасность государства как объект правового обеспечения. М. : Инфотропик, 2021. С. 63.

сопоставимый ущерб бюджету, обладают разным уровнем общественной опасности.

Таким образом, по нашему мнению, уклонение от уплаты налогов может быть осуществлено как путем непосредственного нарушения норм налогового законодательства, такое правонарушение можно именовать прямой формой уклонения от уплаты налогов путем непосредственного нарушения требований налогового закона, так и посредством действий, не предполагающих их формального нарушения, с *преимущественной целью* минимизации налоговых обязательств, что не может быть расценено как правомерное налоговое планирование. Последнюю форму уклонения от уплаты налогов, образующую противоправное поведение налогоплательщика, можно именовать косвенной (скрытой) формой уклонения от уплаты налогов или уклонением от уплаты налогов в форме злоупотребления правом.

В зарубежных государствах отмечается активизация, наряду с уклонением от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требований налогового закона, уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, причиняющего значительный ущерб фискальным интересам государства³². Такая угроза характерна и для государств БРИКС, которые «теряют значительные доходы вследствие использования налогоплательщиками конструкций, направленных на обход налогового закона»³³. Как справедливо отмечают отдельные исследователи в области налогового права, в российском налоговом правовом регулировании также происходит переход от борьбы с неуплатой налогов в явной форме к пресечению различных форм злоупотребления налоговыми правами³⁴. Кроме того, отечественными налоговедами также отмечается, что несмотря на нынешнюю тенденцию расширения государственной поддержки бизнеса, учащаются случаи злоупотребления правом на налоговую оптимизацию и появляются все новые схемы уклонения от уплаты налогов, которые нарушают

³² См.: Tax Justice Network figures quoted in Monbiot // Thomson Reuters : site. URL: <https://legal.thomson-reuters.com/en/westlaw> (accessed: 11.02.2022).

³³ Курочкин Д. А. Указ. соч. С. 9.

³⁴ См.: Викулов К. Е. Главное о теории злоупотребления правом для налоговых практиков // Налоги. 2021. № 3. С. 3.

фискальные интересы государства без явного нарушения законодательства³⁵. Таким образом, в российской юрисдикции косвенная форма уклонения от уплаты налогов также представляет серьезные риски для налогового администрирования, в связи с чем в доктрине отмечается формирование «концепции запрета злоупотребления налогоплательщиком правом в качестве нового российского правоприменительного подхода»³⁶.

Взаимопроникновение экономических процессов, протекающих в различных государствах, предопределяет сопоставимость форм и способов уклонения от уплаты налогов. Следовательно, анализ зарубежного опыта способствует выявлению новых научных подходов к характеристике отношений, возникающих в процессе предупреждения уклонения от уплаты налогов. Необходимость проведения анализа норм и подходов зарубежных государств, оказывающих преимущественное влияние на формирование международных стандартов, соответствует развивающейся концепции интегративного понимания права, представляющего собой ответную реакцию на вызовы, порождаемые современными процессами глобализации³⁷.

Несмотря на то, что некоторые отечественные исследователи, рассуждая о разграничении между уклонением от уплаты налогов и избеганием уплаты налогов, ссылаются на наличие двух различных англоязычных терминов *tax evasion* и *tax avoidance*, первое из которых переводят как уклонение, а второе — как избегание уплаты налогов, сами зарубежные исследователи указывают на расплывчатость такого разграничения. Частичной причиной смешения данных понятий является результат привычного для общего права объединения различных концепций запрещенного действия в силу его неправомерности и связанного с ним намерения налогоплательщика в единую концепцию. Однако, как показывают некоторые зарубежные исследования, так называемое избегание уплаты налогов вследствие

³⁵ См.: *Васильева Е. Г.* Налоговая оптимизация и нормативные пределы ее реализации в современной налоговой системе: национальная модель регулирования // *Налоги*. 2020. № 3. С. 33.

³⁶ *Васильева Е. Г., Петухов Е. В.* Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС в результате получения необоснованной налоговой выгоды // *Налоги*. 2019. № 3. С. 27–31.

³⁷ См.: *Ершов В. В.* Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений : монография. М. : РГУП, 2018. С. 12.

его неправомерности может являться объективной стороной (*actus reus*) и уклонения от уплаты налогов³⁸.

Зарубежные ученые именуют уклонение от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требований налогового закона нарушением налоговых норм, в то время как уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом вызвано нарушением налоговых стандартов, которое не может быть квалифицировано *ex ante*, в отличие от предыдущего³⁹, поскольку, например, не всегда понятно, обладает ли сделка преимущественной деловой целью, не связанной с минимизацией налогового бремени, в связи с чем, как правило, квалификация косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом лежит *в плоскости доказывания*.

Схожий подход прослеживается и в отечественной литературе, когда выделяются два способа уменьшения размера налоговых обязательств: налоговая оптимизация и уклонение от уплаты налогов. Суть такого подхода состоит в том, что под уклонением от уплаты налогов понимается весь перечень случаев неправомерного неисполнения налогоплательщиком налогового обязательства. Следует согласиться с отечественными исследователями – авторами профильной монографии, посвященной уклонению от уплаты налогов, в том, что уклонение может быть как *скрытым* посредством создания искусственных фактов, имеющих значение для налогообложения, так и *явным* посредством нарушения установленных требований⁴⁰. Однако представляется несостоятельным сделанное в данной монографии заключение о необходимости включения в понятие уклонения от уплаты налогов и непреднамеренное искажение данных, в том числе ввиду ошибок при исчислении величины налогового обязательства. Как представляется, уклонение от уплаты налогов заключается в умышленной противоправной минимизации налоговых обязательств, когда лицо *сознательно* допускает нарушение государственных (общественных) интересов как путем

³⁸ См.: *James Mullineux*. The distinction between tax avoidance and tax evasion // *New Zealand Universities Law Review*. December 2014. P. 20.

³⁹ См.: *Joshua D. Blank*. What`s wrong with shaming corporate tax abuse // *Tax Law Review*. 2009. Vol. 62. P. 552.

⁴⁰ См.: *Майбуров И. А.* Указ. соч. С. 9.

неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, так и путем реализации формально законных действий с преимущественной целью ухода от налогообложения.

Ни у кого не возникает сомнений в том, что уклонение от уплаты налогов включает прежде всего действия налогоплательщика, направленные на непосредственное нарушение налогового законодательства, представляющее собой умышленное и осознанное нарушение предусмотренных законодательством требований. Такая форма уклонения от уплаты налогов сохраняет статус самого агрессивного проявления нарушения фискальных прав государства. Уклонение в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, совершается, как правило, посредством непредставления налоговой декларации или включения в такую декларацию заведомо ложных или неполных сведений. В глоссарии Организации экономического сотрудничества и развития (далее — ОЭСР) уклонение от уплаты налогов в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов (*tax evasion*), определяется как намеренное и явное нарушение налогового законодательства, за которое предусмотрены юридические санкции вплоть до уголовной ответственности⁴¹. В то время как под *tax avoidance* понимается организация налогоплательщиком своей деятельности способом, направленным на получение преимуществ упущений, пробелов и двусмысленности налогово-правовых норм⁴². Такая организация деятельности, несмотря на законность самих способов, представляет собой ненадлежащее использование правовых норм и, таким образом, составляет злоупотребление правом. Е. В. Килинкарлова справедливо выделяет трехчленное деление терминов в зарубежном налоговом праве: легальное уменьшение налогов (*tax mitigation, tax planning*), то есть правомерная и одобряемая государством деятельность налогоплательщика по налоговой оптимизации, *tax avoidance* — деятельность по минимизации налогов, не противоречащая буквальному толкованию налогового

⁴¹ См.: OECD Glossary of Tax Terms // OECD : site. URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264239012-17-en.pdf?expires=1727468466&id=id&accname=guest&checksum=EA6C895C51104C47363164D3B69782B4> (accessed: 11.02.2022).

⁴² См.: The Committee of experts on international cooperation in tax matters // OECD : site. URL: <https://www.oecd.org/> (accessed: 15.03.2022).

закона, но входящая в противоречие с намерением законодателя и не одобряемая государством, и *tax evasion* — уклонение от уплаты налогов путем прямого нарушения налогового закона⁴³.

Отечественные ученые при исследовании налогового комплаенса как системы обеспечения соблюдения налогового законодательства также разделяют нарушение налогового законодательства и злоупотребление налогоплательщиком субъективным налоговым правом с целью неуплаты или неполной уплаты налогов⁴⁴. Представляется, что в целях системного анализа предупредительных мер в налоговых правоотношениях под уклонением от уплаты налогов следует понимать сложное понятие, состоящее как из умышленного непосредственного нарушения норм налогового законодательства, так и умышленного использования предусмотренных прав преимущественно в целях минимизации налогового бремени.

Уклонение от уплаты налогов в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, выражающейся в представлении налоговой декларации, содержащей заведомо ложные сведения, или в непредставлении такой декларации, представляет собой явное нарушение налогового законодательства, поэтому с точки зрения правоприменительной практики идентификация и дальнейшая квалификация таких деяний не является затруднительной. В качестве отличительной черты косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом в зарубежной доктрине также отмечается, что, в то время как прямая форма уклонения от уплаты налогов путем непосредственного нарушения требований налогового закона, предполагает неисполнение существующего налогового обязательства, налоговая обязанность при уклонении от уплаты налогов путем злоупотребления правом возникает только после

⁴³ См.: *Килинкарлова Е. В.* Налоговое право зарубежных стран : учебник для бакалавриата и магистратуры. М. : Юрайт, 2015. С. 134–135.

⁴⁴ См.: *Овчарова Е. В.* Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования // *Право. Журнал Высшей школы экономики.* 2019. № 1. С. 90.

реконструкции налоговыми органами соответствующей операции, осуществленной с нарушением целей и принципов налоговой нормы⁴⁵.

Уклонение от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требований налогового закона по надлежащему декларированию налоговых обязательств является неправомерным не только в силу своего незаконного характера, но и в связи с противоречием такого деяния общественным нормам морали, в связи с чем не может являться убедительным тезис о том, что поскольку злоупотребление правом (реализация предусмотренных законодательством прав с противоправной целью в нарушение принципов и целей налоговой нормы) напрямую не является незаконным, такое деяние является правомерным поведением, учитывая, что критерии правомерности также формируются под влиянием общественных моральных установок⁴⁶. Следовательно, в силу фактологической сопоставимости умышленного неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, и осуществления формально законных действий, имеющих налогово-правовые последствия, с преимущественной целью минимизации налоговых обязательств и условности правовой грани между ними *такие деяния должны вызывать схожее отношение как со стороны общества, так и со стороны государства.*

В зарубежной литературе также отмечается, что несмотря на то, что практически невозможно установить четкие правила, определяющие границы между уклонением от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требований налогового закона и в форме злоупотребления правом, на практике представляется достаточно очевидным, когда определенная организация сделок и операций осуществлена преимущественно в целях налоговой минимизации⁴⁷. Повышенное внимание к действиям, выражающимся в осуществлении сделок и операций, преимущественно преследующих цель налоговой минимизации, также объясняется тем, что по мере укрупнения бизнес-структур именно эта форма

⁴⁵ См.: *Craig Elliffe*. The thickness of a prison wall — when does tax avoidance become a criminal offence? // *New Zealand Business Law Quarterly*. Vol. 17 (4). P. 443.

⁴⁶ См.: *Zoë Prebble, John Prebble*. The morality of tax avoidance // *Creighton Law Review*. Creighton University Ahmanson Law Center. 2010. Vol. 43(3). P. 700.

⁴⁷ См.: *Ibid.* P. 701.

уклонения от уплаты налогов становится более распространенной среди крупных налогоплательщиков⁴⁸.

Рассматривая серьезные негативные последствия так называемого налогового разрыва, то есть разницы между размером причитающихся государству доходов в данном финансовом году и суммой фактически уплаченных налогов, зарубежный исследователь в области налогового права Малком Гэмми включает в структуру налогового разрыва три составляющие: недекларирование налогов налогоплательщиками, неполное декларирование, а также неуплату или неполную уплату задекларированных доходов. При этом одним из основных проявлений второй составляющей налогового разрыва, помимо неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, когда налогоплательщик знает о своих налоговых обязанностях и делает выбор в пользу их недостоверного декларирования, Малком Гэмми рассматривает случаи, когда налогоплательщик прибегает к реализации сделок или схем налогового планирования, в результате которых он неправомерно занижает свои доходы или завышает расходы, при этом такие случаи можно именовать злоупотреблением правом⁴⁹.

В доктрине зарубежных государств отмечается наличие трех шагов, так называемых критериев, для определения неправомерности действий налогоплательщика по избеганию налогов⁵⁰ (уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом). Их сущность заключается в том, что сделка, изменяющая налоговое положение лица, является на первый взгляд (*prima facie*) неправомерной, что означает необходимость установления дополнительных критериев для признания ее таковой. Первый критерий направлен на определение, применяются ли нормы налогового законодательства в соответствии с обычным значением слов в свете их целей, подразумеваемым законодателем способом. При этом получение налоговой льготы посредством сделок, у которых отсутствует

⁴⁸ См.: *Judith Freedman*. Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance // *Asia-Pacific Tax Bulletin*. 2014. Vol. 20 (3). P. 170–172.

⁴⁹ *Malcolm Gammie*. Moral taxation, immoral avoidance — what role for the law? // *British tax review*. 2013. № 4. P. 578.

⁵⁰ См.: *James Mullineux*. *Op. cit.* P. 24.

экономический смысл, рассматривается как несоответствие намерениям законодателя.

Второй определяющий критерий считается соблюденным, если установлено, что налоговая цель сделки является не просто случайной или сопутствующей, а выражает *действительное намерение налогоплательщика*. Вышеуказанные критерии определяют, является ли на первый взгляд неправомерное действие налогоплательщика по осуществлению сделки, приводящей к избеганию налогов, в действительности неправомерным и требующим реконструкции его налогового обязательства.

Условная неправомерность действий налогоплательщика по реализации сделки, изменяющей его налоговое положение, заключается в том, что они являются таковыми только при соблюдении определенных критериев, то есть условий, несоблюдение которых исключает неправомерность деяния. Если хотя бы один из критериев не соблюдается, то действия налогоплательщика по избеганию налогов не являются неправомерными, а значит, и не могут составлять уклонение от уплаты налогов. Таким образом, при несоблюдении одного из критериев действия налогоплательщика по совершению сделки, приводящей к минимизации налогового обязательства, должны рассматриваться как правомерное уменьшение сумм налогов, не относящееся к уклонению от уплаты налогов. Отечественные ученые также обращают внимание на необходимость комплексного рассмотрения налоговых правонарушений — как нарушений предписаний налогового законодательства, так и злоупотреблений налогоплательщиком субъективным налоговым правом, подчеркивая необходимость выработки критериев их разграничения⁵¹.

Однако следует признать, что рассмотрение злоупотребления предусмотренными законодательством правами в качестве уклонения от уплаты налогов является более сложным процессом не только с правовой, но и с экономико-политической точки зрения. По мнению некоторых зарубежных исследователей, признание совершения формально законных действий уклонением

⁵¹ См.: Овчарова Е. В. Указ. соч. С. 93.

от уплаты налогов было вызвано необходимостью обеспечения принципа справедливости, нарушающегося тем, что крупным международным компаниям удается получать доходы больших размеров и платить относительно небольшие налоги по сравнению с другими налогоплательщиками за счет разработки различных схем⁵². В связи с этим налоговое бремя смещается на налогоплательщиков, которые не могут себе позволить разработку изощренных стратегий налогового планирования, что формирует нежелательные преимущества на стороне крупных конгломератов. Поддерживая такую мысль, в зарубежных исследованиях подчеркивается допустимость признания злоупотребления предусмотренными законодательством правами с противоправной целью ухода от налогообложения в качестве уклонения от уплаты налогов с оговоркой о необходимости более проработанного подхода с точки зрения правовых принципов к объяснению того, почему технически законные действия могут все равно стать публично осуждаемыми⁵³. Такой подход, помимо разработки критериев, потребовал стратегического пересмотра длительных традиций толерантности к налоговой минимизации. Отечественные исследователи также отмечают необходимость применения дифференцированного подхода к последствиям совершения уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом, отмечая, что «санкция за совершение действий, квалифицируемых как злоупотребление правом, должна носить не карательный, а праввосстановительный характер»⁵⁴.

Таким образом, отличительными характеристиками уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом является необходимость концептуального изменения традиционного подхода к уклонению от уплаты налогов, а также выделения дополнительных критериев для его соответствующей квалификации. Другим отличием косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом от уклонения в форме неисполнения обязанностей,

⁵² См.: Allison Christians. Hard Law & Soft Law in International Taxation // Wisconsin International Law Journal. 2007. Vol. 25 (2). P. 326.

⁵³ См.: Allison Christians. Tax Activists and the Global Movement for Development through Transparency // Tax, Law and Development. 2013. March. P. 301.

⁵⁴ Громов М. А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: проблемы правовой сущности : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003. С. 134.

связанных с уплатой налогов, является то, что первое, в отличие от второго, предполагает формальное соблюдение правовых норм.

Стоит подчеркнуть, что уклонение от уплаты налогов включает лишь противоправное поведение налогоплательщика. Путаница в понятии возникает также в связи с тем, что зарубежная доктрина делит избегание уплаты налогов на правомерное и неправомерное, при этом первое может также именоваться легитимным налоговым планированием или налоговой оптимизацией. А. В. Брызгалин в указанном контексте выделяет незаконное уклонение от уплаты налогов и легальное снижение налоговых выплат — правомерное уменьшение налогов, которое также им именуется как законная налоговая оптимизация⁵⁵. Однако при определении уклонения от уплаты налогов автор ссылается на «умышленное или неосторожное избегание уплаты налогов или уменьшение размера налоговых обязательств с нарушением действующего законодательства»⁵⁶. С таким необоснованно широким определением нельзя согласиться, поскольку уклонение всегда предполагает намеренное, умышленное действие (бездействие).

При этом уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом следует отличать от законного уменьшения налогов. А. В. Брызгалин определяет налоговую оптимизацию (законное уменьшение налогов) как «правомерное поведение налогоплательщика, направленное на исключение или снижение случаев необоснованной переплаты налогов»⁵⁷. Справедливо отмечается, что основной характеристикой налоговой оптимизации как деятельности, соответствующей законодательству, является ее преимущественная направленность на достижение деловой цели, не связанной с изменением налогового положения субъекта⁵⁸. Н. А. Русяев также в качестве основного признака налоговой оптимизации как правомерной деятельности налогоплательщика отмечает снижение налоговой нагрузки при сопоставимом уровне деловой активности через изменение способов достижения хозяйственной

⁵⁵ См.: Брызгалин А. В. Указ. соч. С. 17–19.

⁵⁶ Там же. С. 19.

⁵⁷ Там же. С. 24.

⁵⁸ См.: Allison Christians. Tax Activists and the Global Movement for Development through Transparency. P. 305.

цели⁵⁹. Следовательно, налоговая оптимизация при условии соблюдения буквы и цели применяемой нормы *не должна* рассматриваться как уклонение от уплаты налогов. Таким образом, уклонение от уплаты налогов в части минимизации налоговых обязательств включает только нарушение границ прав налогоплательщика (злоупотребление правом), которое следует отличать от правомерного налогового планирования. Соответственно, анализируя зарубежную практику борьбы с уклонением от уплаты налогов, необходимо принимать во внимание, что уклонение от уплаты налогов, состоящее как из умышленного нарушения требований налогового закона, причиняющего ущерб бюджету, так и из налоговозначимого поведения, которое формально соответствует закону, но идет вразрез с его целью, не включает законные способы минимизации налогового бремени, а также *непреднамеренное нарушение налоговых норм* в результате допущенных ошибок или неверного толкования налогового законодательства⁶⁰.

Представляется, что в текущих условиях правоприменения отрицание злоупотребления правом как формы уклонения от уплаты налогов является беспочвенным, большую значимость приобретает вопрос разграничения злоупотребления правом, влекущего негативные последствия для налогоплательщика, и правомерной налоговой оптимизации как законной деятельности налогоплательщика, в рамках которой налоговая цель не является основным мотивом налогоплательщика. В указанном контексте следует согласиться с А. В. Красюковым, отмечающим, что «именно законный интерес налогоплательщика на недопустимость создания условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону, должен служить критерием отграничения налогового планирования (оптимизации) от уклонения от уплаты налогов»⁶¹. Представляется, что таким законным интересом является применение более выгодного налогообложения экономически обоснованных операций, несмотря на

⁵⁹ См.: Русяев Н. А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008. С. 11.

⁶⁰ На необходимость разграничения данных понятий указывают также отечественные налоговеды (см.: Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект. Красноярск : СФУ, 2022. С. 13).

⁶¹ Красюков А. В. Необоснованная налоговая выгода или злоупотребление законным интересом? // Юрист. 2016. № 20. С. 21–25.

возможность реализации таких операций с более высоким налоговым бременем. Как справедливо отмечается отечественными налоговедами, «запрет выстраивания налогоплательщиком деятельности наиболее экономным с точки зрения налогообложения способом влечет нивелирование разницы между правомерным налоговым планированием и уходом от налогообложения и перекладывание ответственности за несбалансированную налоговую политику с государства на налогоплательщиков»⁶². Именно право налогоплательщика на выбор способа достижения хозяйственной цели, предполагающего наименьшую уплату налога, обуславливает правомерность налоговой оптимизации и позволяет отграничить ее от уклонения от уплаты налогов.

Отечественными учеными в области налогового права отмечались риски закрепления в законодательстве косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом, связанные с обострением неопределенности налогового права⁶³. Стоит согласиться с данными тезисом, но в то же время признать неизбежность такого правового регулирования в силу объективного развития способов уклонения от уплаты налогов, которые формально не находятся в противоречии с положениями законодательства, что существенно усложняет выявление и пресечение таких противоправных действий налогоплательщиков. Развитие данной формы уклонения от уплаты налогов делает более значимой необходимость совершенствования правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

В зарубежной литературе отмечается, что неспособность государства идентифицировать и удовлетворительно воздействовать на случаи применения управомочивающих норм с противоправной целью (косвенная форма уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом) может вызвать социальную напряженность и стать причиной несправедливости в налоговой системе, а значит, и негативного отношения к ней со стороны налогоплательщиков⁶⁴. Р. А. Шепенко

⁶² Брук Б. Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 133.

⁶³ См.: Шекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : МЗ Пресс, 2002. С. 102.

⁶⁴ См.: *Malcolm Gammie*. Op. cit. P. 577.

на основании анализа зарубежного опыта также отмечает, что «с экономической точки зрения уклонение и *избежание* (уменьшение суммы налога в противоречие намерению законодателя) оказывают *одинаковое* воздействие на доходы правительства и социальную справедливость, в связи с чем в некоторых государствах такие действия одинаково рассматриваются в качестве *обмана закона*»⁶⁵. Такой тезис объясняет необходимость системного подхода к уклонению от уплаты налогов при разработке соответствующих мер, направленных на его предупреждение.

Таким образом, анализ доктринального подхода 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 путем злоупотребления 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 именно косвенная форма уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом в последнее время является основной составляющей налогового разрыва, то есть разницы между размером причитающихся государству доходов и суммой фактически уплаченных налогов, что существенно усложняет выявление и пресечение таких противоправных действий налогоплательщиков и делает более значимым совершенствование правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

1.2. Нормативный подход к понятию уклонения от уплаты налогов

В российском законодательстве термин «уклонение от уплаты налогов» непосредственно применяется в качестве наименования налоговых преступлений,

⁶⁵ Шепенко Р. А. Международные налоговые правила. Часть 1. М. : Юрлитинформ, 2012. С. 321.

предусмотренных ст. 198 и 199 Уголовного кодекса РФ⁶⁶ (далее — УК РФ). Вместе с тем Пленум Верховного Суда РФ в ранее действовавшем постановлении от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»⁶⁷ определил уклонение от уплаты налогов *не только* в качестве «умышленного деяния, направленного на неуплату налогов в крупном или особо крупном размере», что составляет объективную сторону состава преступлений, предусмотренных вышеуказанными статьями Уголовного кодекса, но и в общем как «умышленное невыполнение конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы». В связи с этим стоит согласиться с исследователями, подчеркивающими, что «уклонение от уплаты налогов как явление следует отличать от нарушения норм статей 198, 199 УК РФ»⁶⁸.

Исходя из действующего регулирования обязательным условием, предшествующим возбуждению уголовного дела по указанным статьям, является вынесение налоговым органом решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения (об отказе в привлечении к ответственности в случае истечения сроков давности привлечения к налоговой ответственности), предусмотренного п. 3 ст. 122 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ), устанавливающим ответственность за умышленную неуплату налогов⁶⁹. Для обеспечения реализации этого условия законодательно в ч. 1.3 ст. 140 Уголовно-процессуального кодекса РФ был закреплён исключительный повод для возбуждения уголовного дела по указанным статьям — на основании материалов, направленных налоговыми органами в соответствии с налоговым законодательством⁷⁰. Соответственно, первично признаки уклонения от

⁶⁶ См.: Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 02.08.2019 № 308-ФЗ) // СЗ РФ. 1996. № 25. Ст. 2954.

⁶⁷ См.: Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3.

⁶⁸ Майбуров И. А. Указ. соч. С. 12.

⁶⁹ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

⁷⁰ См.: Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (в ред. от 09.03.2022 № 51-ФЗ) // Российская газета. 2001. 22 дек.

уплаты налогов объективируются в решении налогового органа, принятом по итогам налоговой проверки в порядке, предусмотренном ст. 101 НК РФ.

Справедливо замечание Ю. А. Крохиной о том, что «уголовное преследование за уклонение от уплаты налогов почти всегда является последствием *налогового спора*»⁷¹. Конституционный Суд Российской Федерации (далее — Конституционный Суд РФ) в Постановлении от 09.07.2019 № 27-П «По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д. Н. Алганова»⁷² также подчеркнул, что размер противоправного деяния влияет лишь на квалификацию уклонения от уплаты налогов как влекущего уголовную (в том числе квалифицированную) ответственность или иную публично-правовую ответственность.

В связи с этим нельзя считать правильным осуществляемое некоторыми исследователями сужение понятия «уклонения от уплаты налогов» до налоговых преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, даже в силу некорректности признания размера неуплаченных налогов в качестве существенного признака уклонения от уплаты налогов, учитывая, что неуплата налогов по неосторожности (методологическая или правовая ошибка) может повлечь более значительные потери казны. В целом подход различного наименования одних и тех же деяний в зависимости от размера причиненного ущерба представляется некорректным. Подтверждением тому является квалификация законодателем иных противоправных действий: например, кража не перестает быть таковой, если она совершена в некриминообразующем размере (ст. 7.27 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях⁷³ устанавливает ответственность за мелкое хищение путем *кражи*, в то время как кража имущества свыше 2 500 рублей образует состав уголовного преступления). Некоторые отечественные ученые также придерживаются такого подхода, разделяя

⁷¹ Крохина Ю. А. Экспертиза налоговой реконструкции — перспективный способ защиты прав налогоплательщиков // Адвокатская практика. 2022. № 4. С. 25.

⁷² См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2019. № 5.

⁷³ См.: Кодекс об административных правонарушениях Российской Федерации от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 02.08.2019 № 317-ФЗ) // Российская газета. 2001. 31 дек.

криминальное и некриминальное уклонение от уплаты налогов, то есть влекущие применение к нарушителю исключительно налоговых санкций⁷⁴.

Несоблюдение формального критерия суммы уклонения от уплаты налогов не может свидетельствовать о квалификации деяния не в качестве уклонения от уплаты налогов, если сумма сокрытой обязанности менее криминообразующего размера. Уклонение от уплаты налогов по своей сущности составляет противоправную умышленную неуплату налогов, за совершение которой законом предусмотрена различная ответственность в зависимости от размера сокрытой налоговой обязанности: ответственность за совершение налогового правонарушения или уголовная ответственность при достижении криминообразующего порога.

Указанное суждение о единой сущности этого понятия подтверждается положениями п. 15.1 ст. 101 НК РФ, обеспечивающими реализацию принципа *non bis in idem* — недопустимости двойного привлечения к ответственности за совершение одного и того же правонарушения. Данные положения предусматривают отмену решения налогового органа в части привлечения налогоплательщика-физического лица к ответственности за совершение налогового правонарушения в случае вынесения обвинительного приговора в отношении такого физического лица.

Как показал анализ доктринального подхода к уклонению от уплаты налогов, среди некоторых теоретиков российского налогового права также поддерживается понимание уклонения от уплаты налогов как умышленного нарушения налогоплательщиком действующего законодательства, *включая нормы*, направленные на противодействие налоговым злоупотреблениям⁷⁵. Российская правоприменительная практика также свидетельствует о формировании системного подхода к уклонению от уплаты налогов. В некоторых судебных актах Верховного Суда РФ отмечается общая направленность принципов налогового права на обеспечение нейтральности налогообложения ко всем

⁷⁴ См.: Брызгалин А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика. М. : Налоги и финансовое право, 2005. С. 21.

⁷⁵ См.: Брызгалин А. В. Методы налоговой оптимизации. М. : Аналитика-Пресс, 2001. С. 17.

налогоплательщикам, которые действовали осмотрительно в хозяйственном обороте и не участвовали в уклонении от налогообложения, включая *налоговые злоупотребления*⁷⁶.

Нормативное выражение запрета злоупотребления правом в налоговых правоотношениях соответствует позициям Конституционного Суда РФ, исходя из которых закрепленный в ст. 10 Гражданского кодекса РФ⁷⁷ запрет злоупотребления правом имеет общеотраслевое значение и основан на ст. 17 Конституции РФ, запрещающей осуществление прав и свобод в нарушение прав и свобод других лиц⁷⁸. Возможность злоупотребления правом в налоговых правоотношениях и необходимость противодействия такому явлению на наиболее раннем этапе получила отражение в Определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О «По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”»⁷⁹, в котором рассматривался вопрос о возможности злоупотребления со стороны налогоплательщиков в целях уклонения от уплаты налогов путем намеренного перечисления платежей через неплатежеспособные банки при выполнении таким налогоплательщиком формальных требований законодательства.

Впоследствии антизлоупотребительная концепция получила развитие в постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком

⁷⁶ См.: Определение Верховного Суда РФ от 19.05.2021 по делу № А76-46624/2019 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁷⁷ См.: Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019 № 177-ФЗ) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

⁷⁸ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 549-О «О предоставлении субсидий из федерального бюджета российским организациям на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам, полученным в российских кредитных организациях в 2013–2016 годах, на реализацию приоритетных инвестиционных проектов индустрии детских товаров, а также на компенсацию части затрат на уплату лизинговых платежей по договору финансовой аренды (лизинга) в рамках реализации приоритетных инвестиционных проектов индустрии детских товаров в рамках подпрограммы “Индустрия детских товаров” государственной программы Российской Федерации “Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности”, по заявлениям, поданным в 1-м квартале 2015 года» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁷⁹ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. № 2.

налоговой выгоды»⁸⁰, сформировавшем общие подходы к противодействию уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, которые нашли свое отражение в положениях ст. 54.1 НК РФ. Как справедливо отмечает С. В. Овсянников, «российское антиуклонительное регулирование налоговых отношений прошло длительный путь развития от отдельных правовых судебных позиций к формированию судебной доктрины и в конечном счете появлению законодательных антиуклонительных норм»⁸¹.

Стоит отметить активизацию применения налоговыми органами антиуклонительных норм, основанных на переоценке фактических правоотношений, влекущей изменение размера налоговых обязанности. Представляется, что указанная активизация связана с отсутствием процедурных барьеров для переквалификации таких правоотношений. Из буквального прочтения подп. 2 п. 3 ст. 45 НК РФ следует, что задолженность, возникшая в результате изменения налоговым органом юридической квалификации сделки, подлежит взысканию в судебном порядке, что предполагает обязательный судебный контроль за имплицитно спорными доначислениями. Однако еще Высший Арбитражный Суд РФ в своих постановлениях отметил, что указанная норма не применяется в случае неподтверждения факта реального осуществления хозяйственной операции⁸². Таким образом, судебной практикой была санкционирована переоценка налоговыми органами хозяйственных операций с последующим доначислением и взысканием налогов и штрафных санкций во внесудебном порядке, что стало почвой для беспрепятственного применения налоговыми органами антиуклонительных норм.

Для материально-правового противодействия злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях в российское налоговое законодательство в августе 2017 г. внедрена общая антиуклонительная норма, направленная на

⁸⁰ См.: Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

⁸¹ Овсянников С. В., Ногина О. А. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов // Вестник Санкт-Петербургского университета. 2022. Т. 13. № 1. С. 89.

⁸² См.: постановления Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09 по делу № А27-6222/2009-6 // Вестник ВАС РФ. 2010. № 9; от 16.07.2013 № 3372/13 по делу № А33-7762/2011 // Вестник ВАС РФ. 2013. № 11.

противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях. ФНС России квалифицирует ст. 54.1 НК РФ как направленную на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации, то есть противодействие злоупотреблению правом на налоговую оптимизацию⁸³. Указанная норма позволяет квалифицировать умышленные деяния налогоплательщика, связанные с применением управомочивающих норм НК РФ, предоставляющих право на уменьшение налоговых обязательств, с преимущественной целью налоговой оптимизации, в качестве уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом. Многие ученые квалифицируют указанную норму в качестве попытки законодательно урегулировать вопрос злоупотребления правом в налоговых правоотношениях⁸⁴. Как было отмечено в письме ФНС России, «статья 54.1 представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиком своими правами, учитывающий аспекты судебной практики, при этом суть изменений заключается в том, что законодателем определены конкретные действия налогоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами»⁸⁵.

На противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях направлено положения п. 1 ст. 54.1 НК РФ о запрете искажения фактов хозяйственной жизни и п. 2 ст. 54.1 НК РФ: подп. 1 п. 2 указанной статьи, не допускающего уменьшение налоговых обязательств с преимущественной налоговой целью, в то время как подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ представляет собой техническое условие, которое не должно иметь самостоятельного значения и не может составлять злоупотребление правом в отсутствие преимущественной направленности действий налогоплательщика на уклонение от уплаты налогов.

По своей сущности п. 1 ст. 54.1 НК РФ, запрещающий искажение фактов хозяйственной жизни, подчиняется критерию реальности хозяйственной операции, а п. 2 ст. 54.1 НК РФ, направленный на противодействие налоговым

⁸³ См.: Письмо ФНС России от 24.07.2019 № ЕД-19-2/201 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

⁸⁴ См.: Адушкина А. С. Необоснованная налоговая выгода после введения статьи 54.1 НК РФ // *Налоги и финансы*. 2019. № 2. С. 42–47; Смолицкая Е. Е. Указ. соч. С. 8–141.

⁸⁵ Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ «О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

злоупотреблениям, выражается в критерии деловой цели и соответствии операции действительному экономическому смыслу, то есть для исключения квалификации действий налогоплательщика по уменьшению налоговой базы в качестве злоупотребления правом реальность операции должна сопровождаться ее *преимущественной направленностью* на получение экономической выгоды, не связанной с минимизацией налогового бремени.

Одним из обязательных критериев неправомерности уменьшения налоговой базы (суммы налога), закрепленных п. 2 ст. 54.1 НК РФ, свидетельствующим о злоупотреблении правом, выступает тест основной цели, что выражает направленность действий налогоплательщика преимущественно на минимизацию налогообложения. Такое законоположение соответствует основному признаку злоупотребления правом — наличие субъективного намерения причинить другому вред. В данном контексте можно сослаться на выдержку из труда И. А. Покровского: «То обстоятельство, что средством причинения вреда является осуществление права, никоим образом не может послужить оправданием, так как права предоставляются для удовлетворения собственных законных интересов, а не для причинения зла другим»⁸⁶.

Выявление наличия субъективного намерения налогоплательщика в целях применения п. 2 ст. 54.1 НК РФ и последствий злоупотребления правом говорит о необходимости установления умысла для квалификации таких деяний в качестве косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом (косвенной формы уклонения от уплаты налогов). ФНС России в письме от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)»⁸⁷ сформулировала методические рекомендации по установлению в ходе проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле. Так, примером умышленности совершения

⁸⁶ Покровский И. А. Основные проблемы гражданского права. М. : Статут, 1998. С. 118.

⁸⁷ См.: Официальные документы. 2017. № 35.

налогового правонарушения, влекущего применение п. 3 ст. 122 НК РФ, а затем и привлечение к уголовной ответственности при условии формирования недоимки в криминообразующем размере, является совокупность действий налогоплательщика, направленных на построение искаженных, искусственных договорных отношений, имитация реальной хозяйственной деятельности подставных лиц. Такие обстоятельства не позволяют усомниться в отсутствии элементов случайности, примером может служить схема уклонения от налогообложения в виде дробления бизнеса, когда происходит имитация работы нескольких лиц, в то время как в реальности они действуют как одно лицо.

При этом представляется, что не проявление должной осмотрительности, которое также может быть квалифицировано как правонарушение, не охватывается косвенной формой уклонения от уплаты налогов, которое всегда предполагает наличие умысла. Такое понимание согласуется с классическим подходом к злоупотреблению правом в гражданских правоотношениях, предполагающим *заведомо* недобросовестное осуществление прав. Соответственно, уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом подразумевает знание налогоплательщика об искусственном характере операций (об использовании технических компаний для целей получения налоговой выгоды) и вовлеченность налогоплательщика в схемы, искажающие действительный экономический смысл хозяйственной операции.

Узконаправленность формулировок ст. 54.1 НК РФ дает некоторым специалистам основание квалифицировать ее как специальную норму налогового права, «направленную на пресечение конкретного состава налоговых правонарушений»⁸⁸. Соглашаясь с излишней детализацией формулировок указанной статьи, нельзя поддержать позицию о ее специальном характере, так как специальная норма рассчитана на применение к конкретной правовой ситуации, в то время как ст. 54.1 НК РФ распространяется на любые случаи злоупотребления правом в налоговых правоотношениях, поскольку исключает предоставление прав

⁸⁸ Волков А. В. Указ.соч. С. 25.

налогоплательщику, совершающему действия по искусственному созданию условий для использования такого права в противоречии с его назначением.

Противодействие злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях также может осуществляться посредством специальных антиуклонительных норм НК РФ. В качестве таких норм выступает п. 9 ст. 269 НК РФ против тонкой капитализации, когда вклад иностранной компании в уставный капитал российской организации осуществляется посредством предоставления займа в целях минимизации налогового бремени путем уменьшения налогооблагаемой прибыли российской организации на сумму процентов по займу и неудержания налога у источника с доходов иностранной компании. Верховный Суд РФ в деле «Мега-Инвест» квалифицировал это законоположение в качестве нормы, направленной на противодействие злоупотреблению правом, что предполагает необходимость ее применения только в случае причинения ущерба бюджету посредством вывода капитала за рубеж вследствие вывода доходов из-под налогообложения, и, соответственно, недопустимость ее применения в отсутствие злоупотребления правом за сам факт наличия иностранного элемента в корпоративной структуре налогоплательщика⁸⁹.

Можно сделать вывод, что общая антиуклонительная норма, направленная на противодействие налоговым злоупотреблениям, нужна постольку, поскольку нормы налогового законодательства объективно не могут охватить все возможные схемы агрессивного налогового планирования. Соответственно, такое противодействие необходимо в условиях пробелов законодательства. При этом, если соответствующие действия налогоплательщиков приобретают массовый характер, следует рассматривать возможность целевого (таргетного) противодействия уклонению от уплаты налогов через специальные нормы. Указанное является справедливым для схем дробления бизнеса в целях применения специальных налоговых режимов, в отношении которых следует нормативно закрепить возможность применения пороговых значений по активам и выручке не

⁸⁹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 14.09.2020 № 309-ЭС20-7376 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

к отдельному налогоплательщику, а к бизнес-единице: совокупности взаимозависимых лиц.

Судебная практика российских высших судов, в том числе Конституционного Суда РФ, подтверждает и поддерживает право государства пресекать налоговые злоупотребления⁹⁰. В связи с этим допускается вмешательство государства в целях обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, что предполагает необходимость поддержания финансовой стабильности системы обложения налогом и предотвращения любых видов обманных злоупотреблений этой системой, в связи с чем попытки злоупотребления должны пресекаться национальным законодательством. Европейский Суд по правам человека в своем решении по делу «Булвес АД», на которое в последующем сослался Конституционный Суд РФ в Определении от 04.07.2017 № 1440-О, подчеркнул, что при установлении необходимости вмешательства для обеспечения уплаты налогов необходимо соблюдение справедливого баланса между требованиями общественных интересов по противодействию уклонению от уплаты налогов и требованиями защиты прав человека.

Таким образом, в системе действующего правового регулирования налоговых отношений злоупотребление налогоплательщиками правами, то есть осуществление с виду правомерных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, также рассматривается в качестве противоправного деяния. В частности, как неоднократно отмечал Конституционный Суд РФ, в том числе признавая незаконность искусственного дробления бизнеса в целях сохранения права на применение специальных налоговых режимов, налоговое законодательство не исключает действия в налоговых правоотношениях принципа диспозитивности и допускает возможность выбора налогоплательщиком того или иного варианта поведения, *однако такая возможность не должна использоваться*

⁹⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс»; Решение ЕСПЧ по делам Булвес АД против Болгарии, ЮКОС против России // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

для неправомерного сокращения налоговых поступлений в бюджет в результате злоупотребления налогоплательщиками своими полномочиями⁹¹.

В Определении от 09.03.2023 № 477-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Каретникова Леонида Михайловича на нарушение его конституционных прав частью четвертой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации»⁹² Конституционный Суд РФ фактически разграничил уклонение от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требования налогового закона и в форме злоупотребления правом, когда первая может осуществляться путем представления налогоплательщиком документов, содержащих недостоверные сведения о фактических показателях хозяйственной жизни налогоплательщика (прямая форма уклонения от уплаты налогов), а вторая – путем совершения операций, не имеющих для предпринимателя *разумных экономических или иных причин* (целей делового характера), не связанных исключительно или в значительной мере с целью получения необоснованной налоговой выгоды. Такое разделение характерно как для уклонения от уплаты налогов, заключающегося в непоступлении в бюджет неуплаченных налогов, так и для мошенничества в налоговой сфере, направленного на хищение (изъятие из бюджета денежных средств).

При этом благодаря сложившейся судебной практике закрепились позиция о необходимости взвешенного подхода к оценке действий налогоплательщика в качестве злоупотребления правом. Конституционный Суд РФ неоднократно высказывал позицию о необходимости понимания налоговой обязанности как обязанности платить налоги в размере не большем, чем это установлено законом (постановления Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П, от 06.06.2019

⁹¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации»; постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Торговый дом “Камснаб”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2014. № 5; Определение Конституционного Суда РФ от 07.06.2011 № 805-О-О Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Винзавод Буденновский” на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого и второго пункта 1 статьи 201 Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник Конституционного Суда РФ. 2012. № 1.

⁹² Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

№ 22-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта 3 пункта 8 статьи 346.43, статьи 346.47 и пункта 1 статьи 346.48 Налогового кодекса Российской Федерации, а также положений Закона Мурманской области “О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области” в связи с жалобой гражданина С. А. Глухова»⁹³, от 19.12.2019 № 41-П «По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа»⁹⁴, от 31.03.2022 № 13-П «По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия “Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга”»⁹⁵). Соответственно, совершение налогоплательщиком уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом должно сопровождаться определением действительного размера налоговых обязательств и привлечением к ответственности только в отношении операций, которые в реальности не осуществлялись, в том числе приходящихся на технические компании. Так называемая налоговая реконструкция (определение действительных налоговых обязательств) направлена на соблюдение конституционного требования необходимости уплаты только законно установленных налогов и сборов, что вытекает из взаимосвязи ст. 15, 18 и 57 Конституции РФ.

Исходя из вышеуказанного конституционного принципа, гарантируется строгое исполнение законодательных предписаний, в том числе налоговыми органами при внимательной и ответственной оценке фактических обстоятельств, влекущих возникновение (изменение, прекращение) налоговых правоотношений, в связи с чем налоговые органы при реализации своих полномочий должны также проявлять разумность и осмотрительность (постановления Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П «По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта

⁹³ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2019. № 4.

⁹⁴ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 1.

⁹⁵ См.: Российская газета. 2022. 14 апр.

14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И. С. Машукова»⁹⁶, от 22.06.2017 № 16-П «По делу о проверке конституционности положения пункта 1 статьи 302 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина А. Н. Дубовца»⁹⁷, от 14.01.2016 № 1-П «По делу о проверке конституционности части первой статьи 13 Закона Российской Федерации “О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей” в связи с жалобой гражданина С. В. Иванова»⁹⁸).

Важным отличием уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом от прямой формы уклонения от уплаты налогов путем неисполнения обязанностей является определение размера ущерба, причиненного бюджетной системе, — исходя из налоговых последствий, которые должны были возникнуть в отсутствие злоупотреблений. Этот тезис прозвучал в постановлении Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды» и нашел свое отражение в письме ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации»⁹⁹.

Юридическая граница между уклонением от уплаты налогов в форме злоупотребления правом и реализацией налогоплательщиком законного интереса на правомерное налоговое планирование усматривается в отдельных положениях указанного постановления № 53, которые нашли свое отражение в п. 3 ст. 54.1 НК РФ. Так, возможность достижения того же экономического результата с меньшей налоговой выгодой, полученной налогоплательщиком путем совершения

⁹⁶ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2020. № 5.

⁹⁷ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 5.

⁹⁸ См.: Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 3.

⁹⁹ См.: Официальные документы. 2021. № 10, 16.

не запрещенных законом операций, не является основанием для квалификации действий в качестве неправомерных. Соответственно, налогоплательщик имеет право выбора наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и оптимального вида платежа. Однако зачастую разграничить реализацию налогоплательщиком правомерного налогового планирования и уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом представляется затруднительным.

Учитывая вышеуказанные подходы, следует подчеркнуть необходимость применения антиуклонительных норм в целях противодействия уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом в исключительных случаях, при этом обеспечение такого подхода требует наличия специальных процедурных правил применения таких норм. Сложность квалификации действий налогоплательщика в качестве злоупотребления правом и применения к нему правосстановительных и карательных мер обосновывает необходимость создания специальных комиссий для оценки деятельности налогоплательщика по правилам общей антиуклонительной нормы.

Российская концепция противодействия уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, кодифицированная в ст. 54.1 НК РФ, является отражением зарубежного подхода материально-правового противодействия налоговым злоупотреблениям. Косвенная форма уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом, выражающаяся в нарушении не непосредственно нормы закона, а ее цели (духа закона), преследуемая в рамках общей антиуклонительной нормы, получила свое развитие в зарубежной практике задолго до формирования российской налоговой системы. Необходимость противодействия налоговым злоупотреблениям путем использования управомочивающих норм с противоправной целью основывается на принципе «Рэмзи», который, в отличие от Вестминстерского подхода, позволяющего налогоплательщику действовать наиболее выгодным для себя образом в условиях неопределенности налогового законодательства, предполагает возможность

ограничения получения налогоплательщиками налоговой выгоды за счет создания искусственных схем ухода от налогообложения¹⁰⁰.

Проблема признания совершения налогоплательщиком сделок, направленных на минимизацию налогового обязательства (*tax avoidance*¹⁰¹ — дословный перевод «избегание уплаты налогов»), в качестве уклонения от уплаты налогов заключается в том, что изначально такие действия законодательно не рассматривались в качестве уклонения от уплаты налогов, то есть считались правомерными. В самых первых судебных решениях США, посвященных вопросам налогообложения, в частности, в деле США против Ишама 1874 г. избегание уплаты налогов было охарактеризовано как *общепризнанная составляющая фискальной системы*¹⁰². В более позднем деле США против первого акционерного банка штата Юта было отмечено, что организация деятельности способом, предлагающим минимизацию налоговых обязательств, не может являться неправомерной, поскольку налоги являются принудительным взысканием, а не добровольным пожертвованием, и поэтому никто не обязан платить больше, чем того непосредственно требует закон¹⁰³.

В Великобритании подход буквального толкования налогового законодательства сохранился вплоть до второй половины XX века. Соответственно, изначально злоупотребление налогоплательщиком правом не рассматривались в качестве неправомерных действий, то есть в качестве уклонения от уплаты налогов. В правоприменительной практике Великобритании еще в 1936-х гг. существовала четкая позиция, выраженная судьей Палаты лордов, выполнявшей роль высшего суда Великобритании, который отметил, что каждый человек вправе организовать свою деятельность таким образом, чтобы его налоговое обязательство стало меньше, чем оно могло быть; и если налогоплательщику удастся это сделать, то как недоволен был бы налоговый орган его изобретательностью, такого налогоплательщика нельзя заставить платить

¹⁰⁰ См.: *WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* (1982) // 54 TC 101.

¹⁰¹ См.: *OECD Glossary of tax terms* // OECD : site. URL: www.oecd.org (accessed: 11.02.2022).

¹⁰² См.: *United States v. Isham*, 84 US (17 Wall) 496 (1874).

¹⁰³ См.: *Commissioner v. First Security Bank of Utah*, 405 U.S. 394 (1972).

большой размер налогов¹⁰⁴. В связи с этим при признании злоупотребления правом формой уклонения от уплаты налогов необходимо проведение анализа деятельности налогоплательщика и соблюдение взвешенного подхода с учетом дополнительных критериев неправомерности таких действий, выступающих гарантом прав и законных интересов налогоплательщиков.

В 1932 г. Конгресс США в целях противодействия уклонению от уплаты налога на наследство посредством заблаговременного дарения имущества ввел налог на дарение, что привело к увеличению предложения со стороны трастовых и консалтинговых компаний схем избегания уплаты вновь введенного налога. Формирование негативного отношения к таким схемам налогового планирования, противоречащим смыслу и целям налоговых норм, было своеобразной реакцией на их активизацию в период Великой депрессии 1929–1933 гг., когда в ответ на попытки государства изыскать дополнительные средства в целях восстановления экономики крупные налогоплательщики стали прибегать к таким схемам, усугубляя тяжелое состояние экономики.

Считается, что наиболее знаковым делом, которое закрепило ориентир на телеологическое толкование налогового законодательства, было рассмотренное Верховным судом США дело 1934 г. *Helvering v. Gregory*, когда единственный акционер компании, владеющей определенным пакетом акций, намеревался их приобрести в целях дальнейшей продажи третьим лицам, при этом в целях минимизации налоговых обязательств акционера приобретение акций было осуществлено посредством ликвидации компании, созданной исключительно для обеспечения налогоплательщика возможностью воспользоваться преференциальными положениями налогового законодательства, регулирующими реорганизацию компаний. В данном деле Верховный суд США установил, что налогоплательщиком было допущено злоупотребление правом, поскольку он применил льготное положение налоговой нормы не в соответствии с ее действительной целью, поскольку сделка была направлена не на реорганизацию как таковую, а на передачу активов компании ее единственному акционеру.

¹⁰⁴ См.: *Duke of Westminster v. IRC*, [1936] 19 D.T.C. 490.

По мнению отдельных исследователей, предпосылкой принятия Верховным судом США такого решения являлось сформировавшееся к данному периоду отношение к состоятельным налогоплательщикам, обладающим возможностью осуществлять эффективное налоговое планирование. Так, уже к началу 1930-х гг. в американских судах закрепился подход, согласно которому в случае сомнения относительно возможности буквального значения налоговой нормы привести к уклонению от уплаты налогов суды будут толковать положения налогового законодательства в пользу государства. Таким образом, разграничение между непосредственным нарушением требований налогового закона и злоупотреблением правом как различных форм уклонения от уплаты налогов и понимание противоправности последнего наиболее отчетливо стало прослеживаться в судебной практике через телеологическое толкование налоговых норм.

В США активные действия по борьбе с налоговыми злоупотреблениями начались в 1970-х гг., когда вследствие внедренных предложений Конгресса по созданию специальных налоговых льгот для лиц, инвестирующих в такие объекты, как недвижимость, НИОКР и нефтяную сферу, такие инвестиционные объекты фактически превратились в налоговые убежища и привели к массовым злоупотреблениям со стороны налогоплательщиков¹⁰⁵. В связи со сложностью таких схем в 1977 г. в США был учрежден Проект противодействия агрессивным схемам налогового планирования, в рамках которого были разработаны методы их расследования, включая оперативное внедрение. В рамках привлечения налогоплательщиков к ответственности по таким делам использовалась аргументация об отсутствии экономической сущности сделок и их исключительной направленности на создание налоговых убытков для уменьшения налоговых обязательств крупных инвесторов. Хотя в качестве защиты приводились аргументы об отсутствии фиктивности сделок, Федеральный апелляционный суд второго округа США отметил, что фиктивные сделки включают, в том числе и

¹⁰⁵ См.: *Ian M. Comisky, Lawrence S. Field, Steven M. Harris. Tax fraud and evasion. Boston, MA : Warren, Gorham & Lamount Sixth edition, 1994. P. 32.*

сделки, совершенные исключительно в целях минимизации налоговых обязательств¹⁰⁶. Как следствие, судами США было установлено, что для признания действия налогоплательщика по совершению сделки неправомерным налоговый орган должен доказать «вне разумных сомнений» объективное отсутствие возможности получения прибыли и исключительную направленность сделки на получение налоговой выгоды¹⁰⁷.

Следовательно, проблема признания злоупотребления правом формой уклонения от уплаты налогов заключается в сложности установления границ злоупотребления правом и правомерного налогового планирования. По мнению зарубежных исследователей, эта проблема непосредственно связана с нахождением баланса между принципом определенности налогового законодательства, заключающегося в установлении четких последствий совершения налогоплательщиком тех или иных действий, и принципом равенства и справедливости распределения налогового бремени, который требует отказа государства в разрешении использования схем, которые позволяют отдельным налогоплательщикам недобросовестно занижать свое налоговое бремя¹⁰⁸. Вплоть до начала XX в. превалировала практика буквального толкования налоговых законов в пользу налогоплательщика. Таким образом, вопрос о признании злоупотребления правом в качестве уклонения от уплаты налогов непосредственно связан с проблемой буквального и телеологического толкования налогового законодательства.

С точки зрения экономического анализа права, предлагающего обоснование наиболее эффективных способов решения проблем правового регулирования, установление правовых правил обладает большей первоначальной стоимостью, поскольку законодателю *заранее* необходимо предусмотреть в таких правилах все возможные действия и события, которые будут приводить к возникновению соответствующих правоотношений. В связи с этим отмечается нецелесообразность

¹⁰⁶ См.: U.S. v. Atkins. United States Court of Appeals, Second Circuit. 1989.

¹⁰⁷ См.: United States v. Coplan, 703 F3d 46, 91 (2d Cir. 2012), United States v. Parse, 789 F3d 83 (2d Cir. 2015), United States v. Daugerdas, 837 F3d 212 (2d Cir. 2016).

¹⁰⁸ См.: Assaf Likhovski. The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication // Tel Aviv University law faculty papers. 2008. P. 37.

установления норм, направленных на противодействие косвенной форме уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом, в форме правовых правил, поскольку очень сложно заранее предусмотреть все возможные способы, которые может использовать налогоплательщик в целях уклонения от уплаты налогов¹⁰⁹. Соответственно, обосновывается установление общих антиуклонительных норм, имеющих исключительную цель противодействовать схемам уклонения от налогообложения, в форме правовых стандартов, обеспечивающих возможность их применения в отношении неограниченного количества случаев.

Отличие правовых стандартов от правовых правил заключается в том, что их реализация требует дальнейшей конкретизации со стороны правоприменительных органов, в частности, судов. Правовые стандарты являются способом косвенного правового регулирования, позволяя производить фактологическую оценку в процессе их применения. Таким образом, если правовые правила содержат четкую детализацию ситуации, к которой они применяются, то правовые стандарты, не предполагающие такой детализации, являются более гибкими, оценочными и факто-ориентированными.

Правовые стандарты позволяют адаптировать и применять *ad hoc* правовую норму в зависимости от конкретных обстоятельств дела, решая проблему чрезмерного или недостаточного правового регулирования. Поскольку развитие различных схем уклонения от уплаты налогов осуществляется в ответ на установление законодателем соответствующих правовых правил, последние оказываются легко обходимыми и неэффективными. На неэффективность разработки специальных правовых правил по противодействию косвенной форме уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом обращают внимание и отечественные специалисты, отмечая, что «государственные органы готовят предложения, затем они долго согласовываются с законодательной властью, а когда появляется итоговый документ, все уже давно готовы к тому, чтобы

¹⁰⁹ См.: *Louis Kaplow. Rules versus Standards: An Economic Analysis. Duke L. J., 1992. P. 557.*

практически легально обходить его положения»¹¹⁰. Таким образом, противодействие налоговым злоупотреблениям с точки зрения экономического анализа права будет более эффективным за счет косвенного правового регулирования посредством *правовых стандартов*.

Правовые стандарты могут выступать в качестве критериев, разграничивающих налоговое планирование и уклонение от уплаты налогов. Так, первоначально Верховным судом США были разработаны критерии признания сделки, не имеющей экономической сущности и не приводящей к налоговым последствиям. В целом закрепились позиция о том, что для того, чтобы сделка порождала льготные налоговые последствия, она должна соответствовать как объективному критерию, предполагающему изменение экономического положения налогоплательщика, помимо налоговых последствий, так и субъективному критерию, отражающему направленность сделки на получение экономической выгоды, не связанной с налоговой экономией¹¹¹.

В Новой Зеландии злоупотребление правом в налоговых правоотношениях еще на ранней стадии активизации получило нормативное порицание. Верховным судом Новой Зеландии в одном из первых дел, посвященных данному вопросу, в качестве сущности таких действий, нарушающих намерения законодателя (Парламента), было отмечено структурирование сделки таким образом, что налогоплательщик получает предусмотренную налоговым законодательством льготу искусственным путем, допуская лишь его формальное соблюдение¹¹².

Впоследствии даже в государствах англо-американской правовой системы для придания правовой определенности противодействию злоупотреблению налогоплательщиком правами потребовалось законодательно закрепить критерии признания действий, допускающих лишь формальное соблюдение нормы налогового законодательства, неправомерными. Так, в США в 2010 г. ст. 7701 Кодекса внутренних доходов (далее — КоВД) была дополнена пунктом, конкретизирующим доктрину экономической сущности сделки путем закрепления

¹¹⁰ Соловьев И. Н. Налоговые преступления и преступность. М. : Экзамен, 2006. С. 407.

¹¹¹ См.: Klamath Strategic Inv. Fund v. US, 568 F3d 537 (5th Cir. 2009).

¹¹² См.: N.Z.L.R. 513 at 561 (PC); (1986) 8 N.Z.T.C. 5219 at 5225; [1986] S.T.C. 548. P. 554.

критериев правомерности сделки в налоговых целях, согласно которым необходимо одновременное соблюдение как объективного критерия, предполагающего существенное изменение экономического положения налогоплательщика, так и субъективного критерия, выраженного в направленности основной цели сделки, преследуемой налогоплательщиком.

Однако одна из самых первых общих антиуклонительных норм, направленных на противодействие косвенной форме уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом посредством совершений определенных действий преимущественно в налоговых целях, содержалась в ст. 62 Акта Новой Зеландии 1878 г. «О земельном налоге». Ее положения были в дальнейшем модифицированы и сохранены в ст. 40 первого законодательного акта Новой Зеландии, посвященного подоходному налогу, — Акта 1891 г. «О налоге на землю и налогообложении доходов». Действующая общая антиуклонительная норма содержится в Акте Новой Зеландии 2007 г., будучи распределенной по трем статьям, которые определяют понятие сделок (схем), предполагающих злоупотребление правом, а также последствия их реализации, включая полномочия налогового органа по реконструкции налогово-правовых последствий таких сделок. При этом, как правило, зарубежное законодательство применяет широкое понятие «сделок», подразумевая под ними любые операции и договоренности, вне зависимости от их исковой силы. В качестве основного последствия такой формы уклонения от уплаты налогов предполагается налоговая реконструкция с учетом начисления пеней и штрафов на сумму недоимки, доначисленную в результате такой реконструкции.

Для обеспечения правомерности отнесения налоговых злоупотреблений к уклонению от уплаты налогов необходимо наличие определенных критериев. Однако они не всегда предусматриваются в национальном законодательстве, вследствие чего предпринимаются не всегда удачные попытки восполнить этот пробел. Например, вследствие размытости критериев, составляющих неправомерное избегание налогов и нечеткости в определении условий его отнесения к уклонению от уплаты налогов, в отношении которого установлены

меры юридической ответственности, Правительством Новой Зеландии для обозначения такого неправомерного избегания налогов в 1994 г. было разработано понятие злонамеренного налогового положения (*abusive tax position*)¹¹³. Введение концепции злонамеренного налогового положения было обусловлено необходимостью замены неопределенного критерия в виде намерения законодателя (Парламента) на объективный критерий разумности, в соответствии с которым сделка считается приводящей к злонамеренному налоговому положению, если можно разумно сделать вывод, что основной целью налогоплательщика является получение налоговой выгоды. При этом критерий разумности предполагает оценку наличия признаков искусственности, степени соответствия условий сделки тем, что обычно устанавливаются для такого рода сделок, объективной возможности получения прибыли, а также степени, в которой получение налоговой выгоды было сопряжено с сокрытием или ограничением доступа к доказательствам. Концепция злонамеренного налогового положения предполагала применение санкции в виде публикации имен налогоплательщиков с информацией о привлечении их к ответственности за принятие злонамеренного налогового положения. Однако такая санкция была отменена в 2005 г. в силу ее относительной эффективности, отсутствия возможности дифференциации в зависимости от степени вины налогоплательщика, а также негативного влияния на инвестиционный климат государства¹¹⁴. Таким образом, можно отметить непривлекательность закрепления жесткого подхода к злоупотреблению правом в налоговых правоотношениях ввиду его непосредственного воздействия на возможность экономических субъектов осуществлять налоговое планирование.

В Великобритании законодательное закрепление общей антиуклонительной нормы произошло только в 2013 г. по результатам проведенного исследования о целесообразности введения такой нормы в налоговое законодательство¹¹⁵. В рамках такого анализа были отмечены риски сокращения привлекательности

¹¹³ См.: New Zealand Government, Taxpayer Compliance, Standards and Penalties: A Government discussion document. Government Printer, 1994. P. 6.

¹¹⁴ См.: Ibid. P. 16–17.

¹¹⁵ См.: HMRC Study of a General Anti-Avoidance Rule, Terms of Reference (6 December 2010) // GOV.uk : site. URL: <https://www.gov.uk/government/news/independent-study-on-general-anti-avoidance-rule-published> (accessed: 20.04.2022).

налоговой юрисдикции с точки зрения ведения бизнеса при существовании широко сформулированной антиуклонительной нормы. Итоговая редакция общей антиуклонительной нормы представляет собой существенную модификацию нормы со схожим содержанием, которая была предусмотрена в ст. 741 Акта Великобритании 1988 г. «О подоходном и корпорационном налогах». Несмотря на то что такая норма носила характер специальной антиуклонительной нормы, ее формулировка полностью соответствовала доктрине экономической сущности сделки (*economic substance doctrine*). Согласно ее положениям правомерной считается сделка по переводу активов за рубеж, если целью такой сделки или одной из ее целей не является уклонение от уплаты налогов или перевод активов и связанные с ним операции имеют действительную коммерческую цель и не преследуют цель уклонения от уплаты налогов. При разработке общей антиуклонительной нормы в дополнение к уже известному содержанию были установлены *гарантии ее надлежащего применения для обеспечения возможности налогоплательщиков осуществлять разумное и добросовестное налоговое планирование*. Так, общая антиуклонительная норма содержит *двойной критерий разумности*, что предполагает ее применение, только если соответствующая сделка, приводящая к уменьшению налоговых обязательств, не может рассматриваться в качестве разумного ведения предпринимательской деятельности с точки зрения разумного участника оборота. Более того, для оценки таких сделок необходимо соответствующее решение специально учрежденного Совета по применению общей антиуклонительной нормы (GAAR Panel).

Поскольку косвенная форма уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом в силу своей сущности формально не содержит нарушения налогового законодательства и предполагает несоответствие оценочным определенным критериям, считается, что она не должна приводить к ответственности, которая следует за уклонение от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требований налогового закона (непредставление налоговой отчетности, представление налоговой отчетности, содержащей заведомо

недостовверные сведения)¹¹⁶. При применении санкций к налогоплательщикам, допустившим налоговые злоупотребления, составляющие косвенную форму уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом, в зарубежной правоприменительной практике поддерживается подход разграничения юридических последствий двух различных форм уклонения от уплаты налогов. Так, например, в Новой Зеландии за уклонение от уплаты налогов в форме умышленного неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, установлена ответственность в виде штрафа в размере 150 % от суммы недоимки, в то время как за реализацию сделок, преимущественно направленных на минимизацию налоговых обязательств, установленная сумма штрафа подлежит уменьшению на 50 % и может быть впоследствии снижена до 25 % при условии добровольного раскрытия со стороны налогоплательщика. Такой подход обусловлен тем, что уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, по сравнению с традиционной формой, не содержит как таковой обман государства, поскольку, несмотря на то что действия совершаются преимущественно с налоговой целью, реальность таких действий, как правило, не оспаривается. В то же время существенным признаком уклонения от уплаты налогов как деяния, которое может повлечь уголовную ответственность, является наличие обмана со стороны налогоплательщика¹¹⁷.

Указанное демонстрирует осторожный подход зарубежных юрисдикций к квалификации уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом и применению к налогоплательщику негативных последствий таких деяний. Так, Европейский суд в решении по делу Халифакс отметил, что ввиду отсутствия четких законодательных правил квалификации таких деяний последствием выявления злоупотреблений должно быть не привлечение налогоплательщика к ответственности, а возникновение у него обязательства по уплате задолженности, которая бы у него возникла в отсутствие злоупотреблений. В указанном контексте Д. Г. Бачурин справедливо отмечает принципиально важное различие в

¹¹⁶ См.: *Craig Elliffe*. Op. cit. P. 450.

¹¹⁷ См.: *James Kessler*. Tax avoidance purpose and section 741 of the Taxes Act 1988 // *British Tax Review*. Vol. 4. 2004. P. 375–409.

последствиях квалификации действий налогоплательщика в качестве злоупотребления правом в России и зарубежных юрисдикциях – например, «если в Европейском союзе достигнут консенсус относительно отрицательного отношения к применению юридических санкций в случаях злоупотребления налогоплательщиком правом, то в России действует прямо противоположный подход»¹¹⁸, подразумевающий привлечение налогоплательщика к ответственности за уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом в соответствии с п. 3 ст. 122 НК РФ, а при наличии криминообразующей недоимки – по ст. 199 УК РФ.

В некоторых зарубежных законодательных актах допускается установление специальных санкций за злоупотребление правом в налоговых правоотношениях или дополнительного налогового бремени. Например, в США в ст. 532 КоВД установлен специальный налог, взимаемый с организации, созданной с целью обеспечения минимизации налоговых обязательств акционеров путем аккумуляции денежных поступлений вместо их выплаты в качестве дивидендов.

Турецкое налоговое законодательство содержит общую норму об ответственности за неуплату (неполную уплату) налогов, при этом такие обстоятельства, как внесение в документы налоговой отчетности заведомо ложных сведений, являются отягчающими и влекут увеличение штрафной санкции в три раза (ст. 359 Закона Турецкой Республики «Об общем порядке налогообложения»¹¹⁹). Таким образом, турецкий законодатель не разделяет формы уклонения от уплаты налогов, при этом нарушение налоговых норм (неисполнение обязанностей, связанных с уплатой налогов) и совершение действий, направленных на обман государства, предполагают более строгую ответственность по сравнению с действиями, повлекшими неуплату (неполную уплату налога), в отсутствие указанных обстоятельств.

¹¹⁸ Бачурин Д. Г. Правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости: дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2021. С. 177.

¹¹⁹ См.: Vergi usul kanunu // Т.С. Cumhurbaşkanlığı Külliyesi : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (accessed: 11.01.2023).

Отдельные государства устанавливают специальную ответственность за участие в схемах налогового планирования, которые были признаны нарушающими цели и принципы соответствующих положений налогового законодательства. Так, в Великобритании с 2014 г. действует режим ответственности для «последователей» схем агрессивного налогового планирования. Поскольку квалификация уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом основана на применении правовых стандартов, не предусматривающих четко установленные правила поведения, зачастую правомерность действий определяется «постфактум». В связи с этим Ежегодным Актом о финансах Великобритании 2014 г. был введен режим, согласно которому, если налоговым органом в суде было успешно подтверждена неправомерность реализованной схемы, то налогоплательщикам, использующим аналогичные схемы налогового планирования, направляется предписание об устранении нарушений, при неисполнении которого им назначается штраф¹²⁰.

Поскольку злоупотребление налогоплательщиком правом, выступая формой уклонения от уплаты налогов, приводит к негативным юридическим последствиям, более остро встает вопрос о ее разграничении с правомерным налоговым планированием, под которым понимается уменьшение налоговых обязательств в соответствии с нормами налогового законодательства с учетом их телеологического толкования, без нарушения их целей и принципов. Как было отмечено в решении Палаты лордов Великобритании 1967 г., наличие возможности осуществить действительную коммерческую сделку различными способами, один из которых предполагает уплату налогов в наименьшем размере, не может рассматриваться как совершение действия, преимущественно направленного на уклонение от уплаты налогов. Следовательно, осуществление сделки с действительным экономическим смыслом наименее затратным с точки зрения налогообложения способом должно рассматриваться в качестве правомерного налогового планирования.

¹²⁰ См.: Part 4 of the Finance Act 2014 // Legislation : site. URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2014/26/part/4/enacted> (accessed: 03.05.2022).

В США и Великобритании с конца XX в. стали активно разрабатываться специальные меры, направленные на предупреждение именно реализации схем, предусматривающих получение налоговой выгоды путем формального соблюдения налоговых норм, в силу повышенной сложности, сопряженной с раскрытием такой формы уклонения от уплаты налогов. Например, Службой Внутренних Доходов США (далее — СВД) была предпринята национальная координационная инициатива по борьбе с агрессивным налоговым планированием с использованием трастов в качестве части Национальной стратегии по обеспечению соблюдения законодательства, в результате которой СВД в 1997 г. было выпущено специальное письмо, посвященное таким схемам с указанием на меры, которые будут приняты в целях борьбы с ними¹²¹.

Соответственно, зарубежный опыт квалификации налоговых злоупотреблений как неправомерного поведения налогоплательщика предполагает особый подход к квалификации таких деяний. Как показал анализ развития норм российского и зарубежного законодательства, уклонение от уплаты налогов должно рассматриваться как явление, существующее в двух формах, в том числе для выработки подходов к предупреждению уклонения от уплаты налогов. Наличие очень тонкой грани между двумя формами уклонения от уплаты налогов (скрытой и явной) подтверждается правоприменительной практикой зарубежных государств, допускающей привлечение налогоплательщика, уменьшившего свое налоговое обязательство по результатам осуществления операции, признанной неправомерным налоговым планированием, в том числе к уголовной ответственности, когда налогоплательщику было заранее известно о налогово-правовой противоправности такой схемы¹²². В связи с этим налогоплательщику рекомендуется при реализации подобных сделок получать предварительные одобрения налоговых органов (фискальный рескрипт)¹²³. Наличие подобных механизмов в законодательстве не только позволяет минимизировать риски

¹²¹ См.: Notice 97-24 (Internal Revenue Service (I.R.S.) NOT), 1997-16 I.R.B. 6, 1997-1 C.B. 409, 1997 WL 187852.

¹²² См.: *Helen Hodgson*. Walking the line: when is tax advice a conspiracy to fraud the Commonwealth? An analysis of *Pearce v The Queen* // *Journal of Australian Taxation*. 2006. Vol. 9 (1). P. 3.

¹²³ См.: *Крохина Ю. А.* Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта // *Экономика. Налоги. Право*. 2014. № 3. С. 123.

налогоплательщика, но и способствует активизации взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком и воспрепятствованию возможному уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом на ранней стадии¹²⁴.

Таким образом, анализ нормативного подхода к понятию уклонения от уплаты налогов также подтверждает необходимость системного понимания уклонения от уплаты налогов, как существующего в двух различных формах. Широкое понимание уклонения от уплаты налогов впервые стало активно проявляться в судебной практике зарубежных государств и впоследствии было воспринято международным сообществом в условиях активизации агрессивных схем налоговой оптимизации. Ключевой отличительной чертой косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом является отсутствие специальной законодательной нормы, нарушение которой составляло бы объективную сторону правонарушения, что обосновывается экономическим анализом права, с точки зрения которого противодействие уклонению от уплаты налогов путем 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.

1.3. Понятие и классификация правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов

Определение понятия и классификация правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов являются необходимым условием формулирования принципов эффективности таких мер. Актуальность реализации правовых мер

¹²⁴ См.: *France Simon. A reckless approach to liability // VUWLR. 1988. Vol. 8. P. 144.*

предупреждения уклонения от уплаты налогов значительно повышается в условиях недружественных действий иностранных государств в целях противодействия выводу денежных средств за рубеж. Возникшие в силу сложившейся геополитической ситуации трудности применения инструментов получения налоговыми органами информации о налоговых рисках посредством автоматического обмена согласно Многостороннему соглашению об автоматическом обмене финансовой информацией с зарубежными юрисдикциями, к которому Россия полностью присоединилась с 30 сентября 2018 г., повышают значимость реализации эффективного применения предупредительных мер уклонения от уплаты налогов. Действующий механизм противодействия выводу налогоплательщиком капитала путем уклонения от уплаты налогов в основном реализован в рамках законодательства о банкротстве, в том числе путем оспаривания сделок, совершенных в целях вывода имущества из-под налогообложения. Однако затянутость и дороговизна процедуры банкротства не позволяет эффективно воздействовать на указанные противоправные действия налогоплательщика.

Значимость правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, их концептуальной комплексной 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. В качестве материального аргумента следует указать обоснованный в предыдущей главе тезис о неоднородной структуре уклонения от уплаты налогов, которое, помимо явного нарушения нормы закона путем неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, также подразумевает реализацию предусмотренных законом прав либо не запрещенных законом притязаний в противоречии с законными целями.

Анализируя позиции теоретиков права, Д. М. Щекин пришел к выводу, что «интерес — это осознанная социальным субъектом потребность с мотивацией к

действиям, направленным на достижение цели, в связи с чем выделяются последовательные признаки интереса: наличие потребности, ее осознание, наличие мотива и планируемые действия, направленные на его реализацию»¹²⁵. Минимизация налоговых обязательств является объективной осознанной потребностью налогоплательщика, которому свойственен естественный оппортунизм. Правовые меры предупреждения уклонения от уплаты налогов должны воздействовать на мотивы налогоплательщика и их реализацию.

Как отмечают отечественные исследователи, «в условиях экономического кризиса и бюджетного дефицита нарастает конфликт органов налогового контроля, нацеленных на исполнение бюджета по доходам, и налогоплательщиков»¹²⁶. Налоговое право по своей сущности предполагает взаимодействие конфликтующих интересов: налогоплательщика, заинтересованного в сохранении собственности, и налогового органа, деятельность которого направлена на взимание налогов в целях пополнения публичных фондов денежных средств, в связи с чем анализ правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов имеет важное значение для обеспечения стабильности налоговых правоотношений.

Можно согласиться с Д. М. Щекиным, отметившим, что сущность налогового права заключается в *борьбе интересов* государства и налогоплательщиков, в связи с чем не следует возлагать на последних обязанность по учету интересов государства при реализации своих прав, поскольку *именно государство* должно заботиться о своих интересах в сфере налогообложения¹²⁷. Налогоплательщику присуще оппортунистическое поведение, направленное на приращение своего благосостояния и минимизацию налогового бремени, в связи с чем для обеспечения соблюдения налогового законодательства необходимо определенное воздействие на налогоплательщика в зависимости от уровня риска противоправности его поведения. Представляется, что данный тезис обосновывает необходимость

¹²⁵ Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2023. С. 47.

¹²⁶ Овчарова Е. В. Указ. соч. С. 93.

¹²⁷ См.: Щекин Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве. С. 104.

реализации государством в лице законодателя и налоговых органов предупредительных мер, *стимулирующих и обеспечивающих соблюдение налогоплательщиками налогового законодательства.*

Отсутствие достаточно полной теоретической проработки понятия и классификации правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов сдерживает дальнейшее совершенствование их правовой основы¹²⁸. Потребность в проведении подобного рода исследований также обуславливается обоснованным выделением отечественными исследователями в области налогового права налоговой деликтологии в качестве самостоятельной науки¹²⁹. Как отмечает С. В. Запольский, «роль финансово-правовых норм в борьбе с экономической преступностью видится в создании правового режима совершения тех или иных хозяйственных операций, автоматически противодействующего правонарушениям»¹³⁰. Данный тезис также подтверждает необходимость существования правовых мер предупреждения нарушений, в том числе в сфере налоговых отношений.

В отдельных монографических исследованиях отмечается, что четкая регламентация предупредительных мер важна не только для недопущения возможных нарушений налогового законодательства, но и для защиты прав и законных интересов налогоплательщиков и повышения эффективности исполнения налогово-правовых норм¹³¹. Как справедливо обратила внимание М. Н. Кобзарь-Фролова, нормативное закрепление в подп. 6.6 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства Российской Федерации от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе»¹³², полномочий ФНС России *на применение мер предупредительного и профилактического характера* свидетельствует о том, что

¹²⁸ См.: *Трегубова Е. В.* Административно-правовое регулирование предупреждения налоговых правонарушений. М. : ВГНА Минфина России, 2009. С. 46.

¹²⁹ См.: *Кобзарь-Фролова М. Н.* Проблемы правового регулирования предупреждения налоговой деликтности // *Бизнес в законе.* 2010. № 1. С. 54–58.

¹³⁰ *Запольский С. В.* Теория финансового права. М. : РАП, 2010. С. 227.

¹³¹ См.: *Трегубова Е. В.* Указ. соч. С. 62.

¹³² См.: СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

предупредительная деятельность налоговых органов имеет под собой нормативные основания¹³³.

Представляется, что сущность предупредительных мер заключается в их превентивном характере. Цель таких мер направлена не столько на превенцию уже совершенных правонарушений, сколько *на их недопущение*, что должно способствовать противодействию возможным нарушениям налогового законодательства *на самой ранней стадии*. Разработка концепции правового регулирования мер предупреждения уклонения от уплаты налогов должна осуществляться в рамках налогового права как самостоятельной подотрасли финансового права.

При этом первостепенно следует отметить, что в юридической литературе отсутствует единство понятия и классификации правовых мер предупреждения правонарушений. Еще советскими учеными отмечалась нетождественность понятий предупреждения и профилактики правонарушений в связи с тем, что первое является *более широким* и включает в себя, *помимо профилактики, предотвращение и пресечение*¹³⁴.

В теоретико-правовых исследованиях выделяется классификация предупредительных мер по различным основаниям. Например, С. С. Алексеев по социальному назначению разделяет их на государственно-принудительные меры, под которыми понимаются юридические санкции, и государственно-необходимые меры, включающие профилактические и превентивные меры правового характера¹³⁵. Отечественными правоведами была закреплена типология мер административного воздействия, включающая три группы: *административно-предупредительные меры*, меры пресечения и административные взыскания¹³⁶. Основываясь на традиционной классификации, Е. В. Трегубова подразделяет административно-деликтные меры на административно-предупреждающие меры, административно-пресекающие меры, меры, обеспечивающие производство по

¹³³ См.: Кобзарь-Фролова М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии : монография. М. : ВГНА, 2010. С. 441.

¹³⁴ См.: Зарипов З. С. Правовой механизм профилактики правонарушений. Ташкент : Узбекистон, 1990. С. 8.

¹³⁵ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 1. М., 1981. С. 270.

¹³⁶ См.: Еропкин М. И. О классификации мер административного принуждения. М., 1985. С. 230–247.

делам о правонарушениях, и меры налогового (административного) наказания¹³⁷. Таким образом, учитывая многообразие подходов к классификации мер, заключение советских правоведов о том, что в доктрине наблюдается нечеткая разноречивая интерпретация основополагающих криминологических понятий, по-прежнему остается актуальным¹³⁸.

Е. В. Овчарова, исследуя налоговый комплаенс, который по своей сути также решает задачу обеспечения исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов, выделяет систему предупредительных и стимулирующих мер административного принуждения, однако в рамках такой модели непонятно соотношение стимулирующих и предупредительных мер, которые по своей сущности имеют одинаковую направленность. При этом стоит согласиться с ученым в том, что предупредительные меры в сфере налоговых правоотношений имеют свое *самостоятельное значение по отношению к пресекательным, обеспечительным и карательным мерам*, которые также применяются за нарушение налогового законодательства¹³⁹.

И. И. Кучеров подразделяет предупредительные меры на общесоциальные (повышение уровня производства, увеличение доходов населения, стабилизация курса национальной валюты) и специальные меры¹⁴⁰. К таким специальным мерам относятся экономические (сокращение незаконного вывоза капитала за рубеж, снижение уровня налогообложения, экономическое обоснование налогов), политические (разграничение полномочий органов власти), правовые (совершенствование законодательства), организационно-управленческие (координация действий контролирующих и правоохранительных органов, разработка федеральной программы борьбы с налоговыми преступлениями), технические (совершенствование форм и методов налогового контроля) и культурно-воспитательные (пропаганда налоговой дисциплины, в том числе через

¹³⁷ См.: Трегубова Е. В. Указ. соч. С. 126.

¹³⁸ См.: Шагиева Р. В. Профилактика правонарушений : учеб.-метод. пособие. Казань : Изд-во Казан. ун-та, 1989. С. 20.

¹³⁹ См.: Овчарова Е. В. Указ. соч. С. 89.

¹⁴⁰ См.: Кучеров И. И. Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М. : Первая образцовая типография, 2000. С. 263.

обучение основам налогообложения)¹⁴¹. При этом именно правовые меры были отмечены как *приоритетные*, поскольку практически все предупредительные меры требуют нормативного обеспечения. Представляется, что правовые меры предупреждения уклонения от уплаты налогов реализовываются посредством профилактического воздействия на налогоплательщика в целях устранения детерминантов уклонения от уплаты налогов, а также мер предотвращения, применяемых уже на стадии реализации противоправного замысла.

Сущностный анализ правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов должен быть произведен через призму теории права. Теоретиками права последовательно разрабатывался подход к разделению процесса правового регулирования на способ воздействия, предполагающий прямое установление в норме запретов и дозволений, и способ реализации права как результат реагирования субъектов на правовое воздействие¹⁴². А. В. Малько именует их средствами-установлениями и средствами-деяниями соответственно¹⁴³. Сочетание таких способов или средств представляет собой синергетическое взаимодействие статистических и динамических составляющих механизма правового регулирования. Их сочетание должно сопровождаться надлежащим гарантированием динамических правовых средств соответствующими статическими правовыми средствами, предусматривающими установление поощрений и негативных санкций.

Стоит согласиться с теоретиками права, различающими правовое регулирование и правовое воздействие и рассматривающими последнее в качестве более широкого понятия, сочетающего «в единстве и многообразии весь процесс влияния права на социальную жизнь, сознание и поведение людей»¹⁴⁴. Таким образом, предмет правового воздействия несколько шире предмета правового регулирования, что, в свою очередь, предполагает больший объем юридических инструментариев в арсенале правового воздействия. Правовое воздействие, в

¹⁴¹ См.: Там же. С. 331.

¹⁴² Цит. по: Алексеев С. С. Теория права. М., 1995. С. 205.

¹⁴³ См.: Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект. М. : Юрист, 2004. С. 21.

¹⁴⁴ Там же. С. 26.

отличие от правового регулирования, может быть не связано с установлением конкретных прав и обязанностей субъектов и сознательным нормированием общественных отношений. В развитие данного тезиса можно отметить позицию В. И. Гоймана, согласно которой правовое регулирование, будучи только частью механизма действия права, формирует лишь правовую основу и ориентиры для организации деятельности регулируемых правоотношений¹⁴⁵. В этой связи А. В. Малько выделяет отдельные аспекты действия права, включая так называемый информационно-психологический (мотивационный) аспект, заключающийся в воздействии управленческой правовой информации *на мотивы субъектов*¹⁴⁶. Правовые стимулы и ограничения можно рассматривать как *основные средства правового воздействия*, направленные непосредственно на поведение лиц с целью обеспечения их добросовестности.

С. С. Алексеев связывал стимулирование именно с принуждением в целях воздействия на волю и сознание человека, отделяя их от информационного и ценностно-ориентационного воздействия¹⁴⁷. Однако представляется, что правовое стимулирование достаточно часто использует инструменты *информационного воздействия*. Поэтому можно согласиться с А. В. Малько в том, что стимулирование более правильно соотносить не со специально юридическими средствами, а с информационно-психологическим аспектом действия права¹⁴⁸. Таким образом, правовое регулирование мер предупреждения уклонения от уплаты налогов можно рассматривать как часть *информационно-психологического воздействия*, направленного на обеспечение правомерного поведения налогоплательщиков. В свою очередь, правовое воздействие посредством мер предупреждения уклонения от уплаты налогов представляет собой более широкое понятие и включает, помимо специально юридических средств, инструменты мягкого права.

¹⁴⁵ См.: Гойман В. И. Действие права (методологический анализ). М., 1992. С. 56.

¹⁴⁶ См.: Малько А. В. Указ. соч. С. 28.

¹⁴⁷ См.: Алексеев С. С. Теория права. С. 211.

¹⁴⁸ См.: Малько А. В. Указ. соч. С. 29.

Сочетание стимулов и ограничений, выраженных в том числе в правовых нормах, направлено на формирование и реализацию компромиссов между конфликтующими интересами различных субъектов правоотношений с тем, чтобы противоречивость таких интересов не стала непреодолимым препятствием к поступательному развитию общества. Нельзя не согласиться с А. В. Малько в том, что не следует абсолютизировать различия между процессами управления разнообразными системами, поскольку любой такой процесс характеризуется общими закономерностями, которые, в том числе заключаются в его направленности на упорядочивание системы на основе соответствующих стимулов и ограничений¹⁴⁹.

Данное обоснование согласуется с теоретико-правовым положением о том, что правовое воздействие как специфическая разновидность управленческого процесса должно сочетать в себе соответствующий арсенал правовых стимулов и ограничений. Следовательно, меры предупреждения уклонения от уплаты налогов должны оказывать как стимулирующее воздействие на налогоплательщика через реализацию *мер профилактики уклонения от уплаты налогов*, так и обеспечивать ограничительное влияние с целью противодействия противоправному поведению налогоплательщика посредством *мер предотвращения уклонения от уплаты налогов*.

Правовые стимулы как таковые включают в себя соответствующий набор правовых средств, представленных уполномочивающими правовыми нормами, имеющими диспозитивный характер и предоставляющими налогоплательщикам выбор соответствующих вариантов поведения, в рамках которых должно поощряться активное взаимодействие налогоплательщика с налоговым органом. В свою очередь, правовые ограничения подразумевают установление соответствующих обязанностей, запретов в целях противодействия противоправному поведению налогоплательщиков. Юристы, изучавшие попытки установления добросовестности в обществе административными методами в дореволюционной России, отмечали недопустимость смешения нравственности и

¹⁴⁹ См.: Малько А. В. Указ. соч. С. 38–39.

права, поскольку оно приводит к полному господству произвола в сфере административно-полицейской деятельности¹⁵⁰. Учитывая указанную позицию, следует заключить, что предупредительные меры не должны составлять исключительно императивные нормы, направленные на принудительное обеспечение добросовестного поведения налогоплательщика. Наоборот, первичной мерой воздействия должны служить диспозитивные механизмы, направленные на добровольное взаимодействие субъектов и объектов контроля в целях стимулирования последних к соблюдению законодательства.

Право, как регулятор общественных отношений, обладает правостимулирующими и правоограничивающими средствами, способными корректировать поведение субъектов в соответствии с определенными целями. Представляется обоснованным выделение отдельными теоретиками права так называемого «управленческого потенциала права»¹⁵¹. С точки зрения инструментального подхода к праву оно выступает как средство для разрешения практических задач. Стоит подчеркнуть не утратившее актуальность мнение известного теоретика права В. М. Сырых о том, что эффективность действующих норм зависит от того, как закреплены *юридические средства, направленные на нейтрализацию негативных факторов и усиление действия позитивных*¹⁵².

Меры профилактики уклонения от уплаты налогов, включая в себя соответствующие правостимулирующие средства, призваны побуждать личность к законопослушному поведению, выгодному как для нее самой, так и для общества в целом¹⁵³. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов являются первичными мерами воздействия на поведение налогоплательщиков, поскольку их задача заключается в противодействии формированию у налогоплательщика умысла уклониться от уплаты налогов. Как справедливо отмечают российские исследователи проблематики налогового контроля, именно «профилактика является наиболее перспективным видом налогово-контрольной деятельности,

¹⁵⁰ См.: Рейснер М. Мораль, право и религия по действующему русскому закону // Вестник права. 1900. № 3. С. 17.

¹⁵¹ Малько А. В. Указ. соч. С. 7.

¹⁵² См.: Сырых В. М. История и методология юридической науки. М., 2019. С. 325.

¹⁵³ См.: Малько А. В. Указ. соч. С. 45.

основное назначение которой предупредить возможные налоговые правонарушения и устранить условия, способствующие их совершению»¹⁵⁴.

Успешное применение таких мер влечет нецелесообразность дальнейшего обращения к мерам предотвращения уклонения от уплаты налогов. С точки зрения синергетического подхода к объяснению поведения систем любой природы, обосновывающего применение мер, адекватных уровню развития соответствующей системы, и цели правового воздействия, характеризующейся приоритетностью мер стимулирования добровольного соблюдения обязательств, именно меры профилактики уклонения от уплаты налогов являются более предпочтительными. Цель применения таких мер — нивелировать конфликтность взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком.

Анализируя правовые стимулы и ограничения, А. В. Малько подчеркивает их различное предназначение в правовом воздействии на сознание субъектов¹⁵⁵. В этом же контексте можно проследить различие в правовом воздействии мер профилактики уклонения от уплаты налогов как основанных на стимулирующем влиянии на поведение налогоплательщиков и мер предотвращения уклонения от уплаты налогов как включающих по большей части правовые ограничения, направленные на сдерживание противоправного поведения налогоплательщиков. Правовые стимулы предполагают одновременное взаимодействие в них стимулирующих и ограничивающих факторов, в рамках которых правовое воздействие осуществляется посредством как побуждения субъекта к правомерному общественно полезному поведению, так и блокирования противоправных мотивов такого субъекта. При этом, в отличие от правовых ограничений, ограничивающее воздействие правовых стимулов имеет позитивный характер и строится на непринужденной основе с помощью *положительных мотивационных средств*.

Наряду с мотивационной функцией правовых стимулов, направленной на стимулирование правомерного поведения лица, также выделяются воспитательная

¹⁵⁴ См.: Бачурин Д. Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2004. С. 25

¹⁵⁵ См.: Малько А. В. Указ. соч. С. 52.

и коммуникативная функции. Представляется, что мотивационную и воспитательную функцию можно свести к обеспечению правомерного поведения, что должно выражаться в направленности мер профилактики уклонения от уплаты налогов на положительную мотивацию налогоплательщика и повышение его налоговой культуры. При этом стоит подчеркнуть важность и коммуникативной функции мер профилактики уклонения от уплаты налогов, направленной на обеспечение взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком.

Процесс профилактики уклонения от уплаты налогов должен основываться на механизмах, стимулирующих добровольное взаимодействие между налоговым органом и налогоплательщиком. В отдельных случаях (косвенная форма уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом) при использовании преференциальных норм налогового законодательства исключительно в целях минимизации налогообложения для восстановления статус-кво необходимо осуществить реконструкцию налоговых обязательств путем определения их действительного размера. При этом зачастую налоговый орган без содействия со стороны налогоплательщика не может провести реконструкцию его налоговых обязательств, в связи с чем возможны риски необоснованных начислений, что, в свою очередь, может спровоцировать оппортунистическое поведение налогоплательщика. Так, действующая российская судебная практика подтверждает, что без содействия со стороны налогоплательщика в раскрытии реальных параметров сделок налоговый орган не может обеспечить правильное исчисление налоговых обязательств. Например, если спорный товар реализовывался, помимо налогоплательщика, иным лицам, иногда установить реальные параметры сделки, а также факт уплаты с них налогов контрагентами не представляется возможным (по делу ООО «Прана» № А40-25969/22¹⁵⁶).

Как отмечают иные исследователи в области правовых стимулов и ограничений, сущность стимулирования состоит в том, что субъект не принуждается к тому или иному поведению под страхом наказания, поскольку у

¹⁵⁶ См.: Решение Арбитражного суда г. Москвы от 16.09.2022 по делу № А40-25969/22 // Электронное правосудие : сайт. URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 11.02.2024).

него имеется *выбор* в вариантах поведения¹⁵⁷. Следовательно, можно сделать вывод, что правовое стимулирование осуществляется посредством диспозитивного метода правового регулирования. Соответственно, меры профилактики уклонения от уплаты налогов как основанные на правовых стимулах являются проявлением диспозитивного метода регулирования налоговых правоотношений. Таким образом, меры профилактики уклонения от уплаты налогов направлены на создание *благоприятных юридических условий* для исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов. В этом контексте обоснованным является отнесение А. В. Малько к правовым стимулам тех правовых средств, *которые благотворно влияют на развитие положительных склонностей личности*, способствуя формированию требуемой системы ценностей и направлению ее поведения в правомерное русло¹⁵⁸. При этом в рамках правовых стимулов правомерное поведение достигается не за счет принуждения, а посредством стимулирования добровольного соблюдения правовых норм. Таким образом, развивая тезис о том, что меры профилактики уклонения от уплаты налогов должны предусматривать установление соответствующих правовых стимулов, и принимая во внимание общетеоретические характеристики последних, можно сделать вывод о наличии следующих отличительных признаков мер профилактики уклонения от уплаты налогов.

Так, меры профилактики уклонения от уплаты налогов должны предполагать расширение объема возможностей налогоплательщика посредством предоставления ему дополнительных прав и гарантий обеспечения его законных интересов; основываться на добровольных началах; выражать положительную мотивацию; способствовать повышению *позитивной активности налогоплательщика*. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов должны обеспечивать выгодность законопослушного поведения для налогоплательщиков. Соответственно, поскольку в таком случае интересы субъекта и объекта управления (контроля) совпадают, создается режим *взаимудовлетворения*.

¹⁵⁷ См.: Конин Н. М. Стимулирование в системе методов государственного хозяйственного управления // Актуальные вопросы советской юридической науки. Саратов, 1978. Ч. 1. С. 109–112.

¹⁵⁸ См.: Малько А. В. Указ. соч. С. 57.

Таким образом, именно *меры профилактики уклонения от уплаты налогов направлены на согласование естественным образом конфликтующих интересов налогового органа и налогоплательщика*, на формирование среды доверия в налоговом администрировании, поощрение добросовестного налогового поведения, а также устранение возможных рисков нарушения налогового законодательства с минимальными издержками как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов.

В свою очередь, меры предотвращения уклонения от уплаты налогов должны обеспечивать отказ налогоплательщика от реализации (доведения до логического завершения) его противоправного умысла. Представляется, что такое воздействие достигается за счет ограничительных правовых средств. Правовые ограничения направлены на сознательное изменение поведения субъекта, что соответствует цели мер предотвращения уклонения от уплаты налогов, связанной с отказом налогоплательщика от намерения уклониться от уплаты налогов. Таким образом, представляется, что меры предотвращения уклонения от уплаты налогов должны основываться на *сдерживающих правовых средствах*.

Такие сдерживающие правовые средства носят признаки принудительных мер, выполняя функции отрицательной мотивации субъекта. Таким образом, меры предотвращения уклонения от уплаты налогов могут предусматривать установление дополнительных обязанностей, запретов или ограничений. При этом ограничения в качестве юридической формы могут предусматривать «введение различных обременений или дополнительных условий для возникновения возможности пользоваться каким-либо правом или исполнять какую-либо обязанность, выступая таким образом вспомогательной формой воздействия права»¹⁵⁹. В таком контексте меры предотвращения уклонения от уплаты налогов могут выступать дополнительными инструментами, наряду с мерами профилактики, содействующими в реализации общей задачи — предупреждение уклонения от уплаты налогов. Следовательно, правовые меры предотвращения уклонения от уплаты налогов характеризуются неблагоприятными последствиями

¹⁵⁹ Цит. по.: Малько А. В. Указ. соч. С. 93.

для удовлетворения противоправного интереса налогоплательщика; реализуются на принудительной основе; а также выражаются в отрицательной мотивации налогоплательщика путем обеспечения выявления признаков уклонения от уплаты налогов и сдерживания налогоплательщика от реализации противоправного умысла.

Таким образом, можно сделать вывод, что меры предотвращения уклонения от уплаты налогов выражаются в активном воздействии на налогоплательщика через определенные (негативные) последствия реализации противоправного умысла и сдерживание неправомерного поведения. Меры предотвращения должны воздействовать на налогоплательщика, который уже начал предпринимать действия по уклонению от уплаты налогов, путем установления механизмов, направленных на оперативное обнаружение и реагирование на нарушения налогового законодательства.

Меры профилактики в основном предполагают воздействие за счет правостимулирующих средств, в то время как меры предотвращения уклонения от уплаты налогов в основном действуют с помощью правоограчивающих средств. Таким образом, меры профилактики уклонения от уплаты налогов с точки зрения психологического воздействия на налогоплательщика всегда должны оказывать положительную правовую мотивацию, вызывая положительные импульсы в пользу правомерного поведения, а меры предотвращения уклонения от уплаты налогов — отрицательную правовую мотивацию в целях устранения появления разных мотивов в пользу противоправного поведения¹⁶⁰.

Профилактические меры обычно рассматриваются как воздействие на возможное правонарушение, чтобы у потенциальных акторов не сформировалось намерение совершить противоправное деяние. Профилактические меры предполагают необходимость сочетания управленческих и самоорганизационных начал, направленных на стимулирование внутренних механизмов самоорганизации системы. Таким образом, представляется, что профилактика в налогово-правовой

¹⁶⁰ См.: *Петражицкий Л. И.* Теория права и государства в связи с теорией нравственности. Т. 2. СПб., 1907. С. 644.

сфере должна включать механизмы, воздействующие на причины и условия уклонения от уплаты налогов, направленные на поддержание положительного отношения налогоплательщика к налоговой системе и его доверия к налоговым органам.

Если меры профилактики уклонения от уплаты налогов не обеспечивают достаточные инструменты стимулирования правомерного поведения налогоплательщиков, стимулирующую функцию могут также выполнять меры предотвращения уклонения от уплаты налогов. Таким образом, меры предупреждения уклонения от уплаты налогов должны включать как меры профилактики, так и меры предотвращения, обеспечивающие эффективное сочетание правовых стимулов и ограничений.

Соответственно, меры профилактики уклонения от уплаты налогов направлены на устранение мотива к противоправным действиям, в то время как меры предотвращения уклонения от уплаты налогов должны воздействовать на налогоплательщиков, уже приступивших к действию по реализации противоправных целей. Для российской налоговой системы внедрение таких механизмов остается актуальным, учитывая, что в налоговой политике приоритетом считается повышение доверия налогоплательщика, улучшение качества администрирования с сопутствующим облегчением административной нагрузки налогоплательщиков и ростом собираемости налогов¹⁶¹. Необходимость развития мер профилактики уклонения от уплаты обуславливается потребностью в обеспечении статуса налоговых органов не только как фискального ведомства — «сборщика налогов», но органа, содействующего налогоплательщику в исполнении его обязанностей и обеспечивающего права налогоплательщика в соответствии с п. 2 ст. 22 НК РФ. Представляется, что такой подход будет способствовать решению проблемы профискального уклона в деятельности налоговых органов.

¹⁶¹ Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Реализация правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов как средств правового воздействия на налогоплательщика в рамках налоговых правоотношений также исключит необходимость обращения к институтам гражданского права, которые не предназначены для воздействия на лиц в публично-правовой плоскости, что, в частности, иллюстрирует методологическая спорность применения института налоговых оговорок для выравнивания публично-правовой ситуации с неуплатой налога¹⁶².

В имеющихся работах, посвященных предупреждению налоговых правонарушений, при анализе профилактических мер в основном делается акцент на взаимодействии налоговых органов и иных органов государственной власти, включая правоохранительные органы¹⁶³. Однако представляется, что сущность эффективной профилактики уклонения от уплаты налогов зиждется в качественном взаимодействии *между налоговыми органами и налогоплательщиками*. Таким образом, профилактические меры прежде всего должны предусматривать стимулирование положительного взаимодействия между традиционно противопоставляемыми субъектами. Профилактику можно считать бесконфликтной превенцией правонарушений *на самой ранней стадии*, а профилактические меры — более приоритетными с точки зрения эффективности по отношению к мерам предотвращения правонарушений, поскольку последние являются направленными на лиц, уже приступивших к реализации правонарушения, и выявление таких лиц.

Учитывая вышеизложенное, меры предупреждения уклонения от уплаты налогов должны основываться на механизмах стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства (меры профилактики уклонения от уплаты налогов) и выявления рисков нарушения налогово-правовых норм на ранней стадии (меры предотвращения уклонения от уплаты налогов).

¹⁶² См.: Карасева М. В. НДС: экономические объекты и юридическая конструкция // Вестник ВГУ. 2022. № 4. С. 258–259.

¹⁶³ См.: Полянский Р. В. Предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2013. С. 207.

Думается, что пресечение по своей сути заключается в применении санкций за уже совершенное правонарушение и может быть реализовано в случае, если иные предупредительные меры не привели к должному эффекту. Таким образом, с точки зрения сущности предупреждения неправомерного поведения налогоплательщика больший интерес представляют меры профилактики и предотвращения уклонения от уплаты налогов как инструменты более эффективной превенции на ранних стадиях развития противоправного умысла. В данном контексте следует согласиться с М. Н. Кобзарь-Фроловой, выделяющей предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах в качестве *самостоятельной деятельности налоговых органов*, наряду с выявлением и пресечением таких нарушений, которые в совокупности образуют систему налогового администрирования¹⁶⁴. Е. В. Овчарова также разделяет пресечение и предупреждение отклонения поведения участников налоговых правоотношений от установленной в налоговом законодательстве правовой модели¹⁶⁵. По мнению указанного автора, предупредительные меры как меры более мягкого воздействия могут предусматриваться налоговым законодательством, в то время как меры государственного принуждения должны регламентироваться законодательством об административных правонарушениях¹⁶⁶.

Меры пресечения зачастую понимаются как меры реагирования в отношении уже совершенных правонарушений¹⁶⁷. В связи с этим представляется, что меры предупреждения, направленные на воздействие налогоплательщика на ранних стадиях в целях недопущения формирования или отказа от реализации противоправных намерений, должны рассматриваться отдельно от пресекательных и обеспечительных мер, применяемых уже в отношении совершенных правонарушений, которые не удалось предупредить в установленном порядке. Указанное также подтверждается мнением других ученых, отмечающих, что

¹⁶⁴ См.: Кобзарь-Фролова М. Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2010. С. 6.

¹⁶⁵ См.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. М., 2021. С. 4.

¹⁶⁶ См.: Там же. С. 44.

¹⁶⁷ См.: Кучеров И. И. Указ. соч. С. 266.

«пресечение налоговых правонарушений реализуется посредством принятия адекватных мер по уже совершенным правонарушениям, недопущения вредных последствий, а также их совершения не только установленными, но и другими однородными субъектами»¹⁶⁸. Разграничение мер предупреждения и пресечения также проводилось Н. Г. Чиякиной в диссертационном исследовании, в соответствии с которым под первыми понимаются «нормативно закрепленные меры упреждающего воздействия, направленные на устранение, нейтрализацию и ослабление негативных факторов, способствующих совершению налоговых правонарушений, а под вторыми — закрепленные законодательством меры, способствующие незамедлительному прекращению противоправных действий налогоплательщиков»¹⁶⁹.

Законодательство Российской Федерации также не отождествляет предупреждение и пресечение. Так, в соответствии с п. 4 ст. 265 Бюджетного кодекса РФ¹⁷⁰ предупреждение и пресечение бюджетных нарушений являются самостоятельными целями предварительного контроля. Учитывая вышеуказанную аргументацию, представляется, что меры предупреждения уклонения от уплаты налогов должны включать меры *профилактики* и меры *предотвращения*, в то время как меры пресечения находятся *за рамками данной классификации*.

Безусловно, в общем смысле пресечение нарушений посредством института налоговой или административной ответственности, как именуют его отечественные ученые, которые выступают против выделения налоговой ответственности в самостоятельный вид ответственности, способствует общей и частной превенции. Однако с точки зрения предупредительных мер как механизмов, направленных на стимулирование налогоплательщиков к соблюдению налогового законодательства и отказу от реализации противоправных намерений, представляется, что предупредительные меры должны включать

¹⁶⁸ Головин А. Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005. С. 147.

¹⁶⁹ Чиякина Н. Г. Финансово-правовое регулирование деятельности налоговых органов в сфере предупреждения и пресечения налоговых правонарушений в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2012. С. 10.

¹⁷⁰ См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 22.04.2020) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

альтернативные инструменты воздействия на налогоплательщиков. Таким образом, стоит согласиться с отечественными налоговедами, которые, анализируя в том числе зарубежную литературу, пришли к выводу об *ограниченности влияния модели суровости наказаний* на сдерживание налогоплательщика от реализации противоправных намерений ввиду ограниченности инструментов налоговой политики и поведенческих реакций налогоплательщика¹⁷¹. В связи с этим делается вывод о том, что обращение исключительно к устрашению и *пресечению* налоговых правонарушений *не является разумной стратегией* для повышения так называемого налогового комплаенса¹⁷². Как отмечает А. В. Демин, «жесткий регуляторный подход с опорой только на одни санкции и налоговые проверки продуцирует атмосферу недоверия и враждебности между налоговыми органами и налогоплательщиками, при этом ни одна современная налоговая система не может функционировать только на страхе перед наказанием»¹⁷³. В связи с этим обосновывается переход от административно-командной модели налогового администрирования, основанной на одностороннем управленческом воздействии с приоритетом контрольно-принудительной функции налогового администрирования, к *синергетической модели* партнерского сотрудничества, в основе которой лежит принцип клиентоориентированности, направленности на досудебное разрешение споров, взаимного доверия и взаимовыгодного обмена управляемых с управляемыми¹⁷⁴.

Зарубежные исследования также подчеркивают существенную ограниченность традиционной модели обеспечения соблюдения налогового законодательства, основанной на принудительном воздействии на налогоплательщика. Такой вывод основывается на иррациональности поведения людей, принимающих соответствующие решения в условиях неопределенности, в

¹⁷¹ См.: Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект. С. 21.

¹⁷² См.: Feld L. Frey B. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation // Law Policy. 2007. Vol. 29 (1). P. 107.

¹⁷³ Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект. С. 86.

¹⁷⁴ См.: Демин А. В. Совершенствование налоговой культуры как важнейшая предпосылка перехода к «партнерской» модели налогового администрирования // Вестник Казанского юридического института МВД России. 2016. № 4. С. 81.

том числе в силу значимости для человека не только интеллектуальных, но и эмоционально-чувственных составляющих¹⁷⁵.

Развитие предупредительных мер может быть рассмотрено с точки зрения синергетического подхода. Синергетический подход как новое направление научных исследований, раскрывающее механизмы перехода сложных систем из состояния неустойчивости к порядку, в последнее время стал вызывать значительный интерес со стороны отечественных правоведов. В качестве задачи применения синергетического подхода в юридической науке правоведы рассматривают формирование «концепции, отражающей социально-правовую реальность и содействующей решению практических задач, связанных с оптимизацией системы правовых средств и механизмов и повышением степени эффективности их использования»¹⁷⁶. С точки зрения синергетического подхода в целях предупреждения уклонения от уплаты налогов обосновывается иерархичность предупредительных мер в зависимости от их потенциального эффекта.

Синергетический подход позволяет обосновать применение к налоговым правоотношениям интерактивного регулирования, предполагающего зависимость ответа регулятора на действия регулируемого от поведения последнего¹⁷⁷. Применение различных мер воздействия в зависимости от отношения налогоплательщика к исполнению его налоговой обязанности способствует реализации *синергетического эффекта правового регулирования*, в соответствии с которым согласованное действие элементов системы приводит к большему результату, чем тот, что достигается на уровне отдельных (односторонних) элементов системы. Таким образом, рассмотрение налоговых правоотношений в части предупреждения уклонения от уплаты налогов через призму синергетического подхода позволяет сделать вывод об *иерархичности предупредительных мер*, где первостепенное значение будут иметь

¹⁷⁵ См.: Thaler Sunstein. Nudge: Improving decisions about health, wealth and happiness. London : Yale university Press, 2008. P. 293.

¹⁷⁶ Шундигов К. В. Управление и самоорганизация в правовом регулировании. М. : Юрлитинформ, 2019. С. 4.

¹⁷⁷ См.: Justin Dabner, Mark Burton. Lessons for tax administrators for the introduction of the OECD's «enhanced relationship» model: the Australasian experience. University of Canberra — Law School, 2015. P. 2.

профилактические «малые воздействия», предполагающие использование механизмов самоорганизации и разрешение противоречий с минимальными затратами. Следовательно, эффективное правовое регулирование налоговых правоотношений, в том числе в части, опосредующей предупреждение уклонения от уплаты налогов, должно строиться на принципах иерархичности механизмов самоорганизации и управления — мер профилактики и предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Проанализировать меры предупреждения уклонения от уплаты налогов также возможно через призму зарубежной концепции налогового комплаенса. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов направлены на стимулирование добровольного соблюдения налоговых обязательств (то есть так называемого добровольного комплаенса — *voluntary compliance*), в то время как меры предотвращения уклонения от уплаты налогов должны обеспечивать вынужденный комплаенс — *capitulative compliance*¹⁷⁸. При этом стоит согласиться с зарубежными и отечественными налоговедами, отмечающими, что соблюдение налогового законодательства как таковое не может иметь добровольный характер, поскольку уплата налогов является безусловной обязанностью гражданина, обеспеченной мерами государственного принуждения¹⁷⁹. В связи с этим добровольное соблюдение налогового законодательства следует считать кооперативным (*cooperative*), то есть основанным на сотрудничестве налогоплательщика с налоговым органом, когда налогоплательщик соблюдает налоговые нормы без прямого принуждения со стороны налоговых органов¹⁸⁰.

Применительно к налоговым правоотношениям в отечественной литературе существует позиция о факторах, воздействующих на формирование добросовестного и правомерного поведения налогоплательщиков, именуемых

¹⁷⁸ См.: *Kirchler E.* Enforced versus voluntary: tax compliance the «slippery slope» framework // *Journal of economic psychology*. 2008. Vol. 29 (2). P. 211.

¹⁷⁹ См.: *Демин А. В.* Налоговый комплаенс: компаративный аспект. С. 15.

¹⁸⁰ См.: *Manhire Jack.* What does voluntary tax compliance mean?: a government perspective // *University of Pennsylvania Law Review Online*. 2015. Vol. 11. P. 16.

системой предупредительных и стимулирующих мер¹⁸¹. Представляется, что первичными должны быть стимулирующие меры, поскольку они обеспечивают дополнительные правовые гарантии для налогоплательщиков, выполняя таким образом функцию профилактики уклонения от уплаты налогов. Предупредительные меры, которые более правильно именовать мерами предотвращения, в свою очередь, должны предусматривать более императивное воздействие на налогоплательщика, который уже приступил к реализации противоправного умысла, то есть в отношении которого уже имеются риски уклонения от уплаты налогов. При этом, поскольку и профилактика, и предотвращение уклонения от уплаты налогов направлены на предупреждение уклонения от уплаты налогов, в совокупности их можно именовать предупредительными мерами. Таким образом, представляется нецелесообразным разделение стимулирующих мер, предполагающих профилактику уклонения от уплаты налогов, и предупредительных мер, *поскольку первые являются составной частью последних*. Соответственно, существующие в каждом государстве меры государственного принуждения за несоблюдение налогового законодательства должны сочетаться с предупредительными мерами, способствующими созданию и обеспечению необходимых условий как для добровольного, так и для принудительного соблюдения налогового законодательства.

Меры предотвращения уклонения от уплаты налогов предполагают более императивное воздействие на налогоплательщиков по сравнению с мерами профилактики уклонения от уплаты налогов, основанными на применении диспозитивных механизмов взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками. Соответственно, меры предотвращения уклонения от уплаты налогов призваны воздействовать на потенциальных нарушителей, игнорирующих более мягкие меры поощрительного характера, в отношении которых имеются признаки налоговых нарушений. Указанный подход соответствует принципу равенства в контексте вертикального равенства,

¹⁸¹ См.: Овчарова Е. В., Тасалов К. А., Осина Д. М. Налоговый комплаенс в Российской Федерации, Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии и Соединенных Штатах Америки: принуждение и стимулирование правомерного поведения налогоплательщиков. М. : Зерцало-М, 2019. С. 6.

основанного на применении различных мер к налогоплательщикам, находящимся в различных условиях вследствие проявления ими различного отношения к исполнению своих налоговых обязанностей.

Меры профилактики и предотвращения уклонения от уплаты налогов в системе мер предупреждения уклонения от уплаты налогов могут подразделяться на меры, направленные на профилактику (предотвращение) прямой и (или) косвенной формы уклонения от уплаты налогов (уклонению от уплаты налогов в форме непосредственного нарушения требования налогового закона и (или) в форме злоупотребления правом). Так, например, мера упрощения исполнения налоговой обязанности, связанная с разъяснением правовых последствий сделок с риском несоответствия тесту преимущественной деловой цели, направлена на профилактику косвенной формы уклонения от уплаты налогов — в форме злоупотребления правом. Мера предотвращения, направленная на воздействие на налогоплательщика посредством налоговых пособников — разработчиков схем агрессивного налогового планирования, также прежде всего противодействует косвенной форме уклонения от уплаты налогов.

Правовые меры профилактики и предотвращения уклонения от уплаты налогов в системе правовых мер предупреждения являются взаимодополняющими средствами правового воздействия на налогоплательщика. О важности понимания и классификации правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, выделения в рамках таких мер – профилактических мер и мер предотвращения уклонения от уплаты налогов в целях понимания специфики, особенностей функционирования каждой из них свидетельствует поручение Президента РФ Правительству РФ о необходимости обеспечения перехода от проведения проверок в отношении предпринимателей, не относящихся к высокой категории риска, к профилактическим мероприятиям.

Таким образом, правовые меры предупреждения уклонения от уплаты налогов — это средства правового воздействия, направленные на поведение налогоплательщика с целью стимулирования налогоплательщиков к соблюдению налогового законодательства (меры профилактики уклонения от уплаты налогов) и

отказу от реализации противоправных намерений (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 рисков нарушения 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 признаков уклонения от уплаты налогов, выражают отрицательную мотивацию налогоплательщика путем сдерживания от реализации противоправного умысла.

1.4. Принципы эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов

Эффективность является по своей сути экономическим понятием. Эффективность как экономическая категория в правовой плоскости имеет свою особую интерпретацию. Следует согласиться с судьей Конституционного Суда РФ Г. А. Гаджиевым в том, что инновационный путь развития экономики требует разумного сочетания ценностей экономической свободы и правовой этики¹⁸². Однако она обеспечивается в том числе *правовыми механизмами*. Создание привлекательного инвестиционного климата в России зависит от правовых фактов — стабильности и предсказуемости правового регулирования¹⁸³. Связывая эффективность и экономическую свободу, Г. А. Гаджиев приходит к выводу о том, что правовая этика и эффективность являются принципами-антагонистами, на базе которых постоянно происходит историческое противостояние рынка и

¹⁸² См.: Гаджиев Г. А. Экономическая эффективность, правовая этика и доверие к государству // VI Ежегодные научные чтения, посвященные памяти профессора С. Н. Братуся. // Журнал российского права. 2012. № 1. С. 17.

¹⁸³ См.: Там же. С. 10.

государства. Вместе с тем дерегулирование экономических отношений в условиях глобализации экономики может привести к разрушению правовой этики¹⁸⁴. Взимание налогов по своей сути является ограничением экономической свободы в целях перераспределения национального продукта для обеспечения задач социального государства. Соответственно, эффективная реализация мер предупреждения уклонения от уплаты должна обеспечивать недопустимость необоснованного вмешательства государства в деятельность хозяйствующих субъектов.

Отечественные налоговеды в своих работах подчеркивают связь *эффективного* механизма правового регулирования налоговых отношений с обеспечением баланса частных и публичных интересов, то есть придают эффективности не количественное, а *качественное* значение¹⁸⁵. С этим тезисом сложно не согласиться, он также лежит в основе актов Конституционного Суда РФ¹⁸⁶. Международная организация экономического сотрудничества и развития также постулирует необходимость оценки эффективности не только на основе количественных показателей (например, размера налоговой задолженности, количества совершенных правонарушений), но и на качественных показателях, отражающих отношение налогоплательщиков к налоговой системе (например, снижение административных барьеров, улучшение показателей удовлетворенности налогоплательщиков)¹⁸⁷. Д. М. Щекин также указывает на необходимость корреляции принципов оценки эффективности налогового права и поиска баланса частных и публичных интересов, что предполагает использование

¹⁸⁴ См.: Любимов Л. Нет причин для оптимизма // Известия. 2011. 7 окт.

¹⁸⁵ См., напр.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства ... С. 17.

¹⁸⁶ См., напр.: определения Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Чебаркульская птица” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 6; от 18.07.2019 № 2116-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб публичного акционерного общества “Акционерная компания “АЛРОСА” на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 8 статьи 75, пунктом 1 статьи 109, подпунктом 3 пункта 1 статьи 111, пунктом 1 статьи 122, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 3 пункта 1 статьи 253, абзацем пятым пункта 1 статьи 261 и пунктом 16 статьи 270 Налогового кодекса Российской Федерации» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

¹⁸⁷ См.: Tax administration in the Organisation for Economic Co-operation and Development (2010). P. 72–73.

в качестве основы для такой оценки чего-то большего, чем количественные показатели¹⁸⁸.

Рассматривая эффективность принуждения в *правовом* механизме налогообложения, Е. В. Овчарова пришла к выводу о том, что эффективность обеспечивается стабильностью правового регулирования, взаимной открытостью налогового органа и налогоплательщика, внедрением стимулирующих мер, обладающих приоритетным характером перед государственным принуждением, соразмерностью и неотвратимостью применения соответствующих мер государственного принуждения, а также институтами освобождения от ответственности¹⁸⁹. Безусловно, все перечисленные принципы имеют важное значение для эффективности правового регулирования налоговых отношений, но представляется, что *основным принципом*, который неизбежно предполагает соблюдение всех других принципов эффективности, является *принцип добросовестного налогового администрирования*, который предполагает реализацию всех вышеуказанных принципов, включая приоритетное применение налоговым органом мер мягкого воздействия, стимулирующих правомерное поведение налогоплательщика, содействие налогоплательщику в исполнении его обязанностей и применение мер соразмерно поведению налогоплательщика.

Соответственно, эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, как и налоговое администрирование в целом, должна основываться на требованиях добросовестности органов публичной власти, что обосновывает рассмотрение предупредительной деятельности налоговых органов как составляющей налогового администрирования. Такой подход подтверждается позицией отечественных ученых, понимающих под предупреждением «универсальную меру государственного управления, посредством которой осуществляется правовое воздействие на волю, сознание и поведение людей в любой сфере деятельности, в том числе в сфере налоговых отношений, с помощью

¹⁸⁸ См.: *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 444.

¹⁸⁹ См.: *Овчарова Е. В.* Административное принуждение за нарушение налогового законодательства ... С. 18.

средств предупредительной деятельности регулируется и стимулируется должное поведение участников отношений»¹⁹⁰.

В данном контексте следует исходить из распространенного в отечественной доктрине налогового права широкого понимания *налогового администрирования*, включающего как разработку государственной налоговой политики, правовое регулирование, так и правоприменение в области налогов и сборов, налоговый контроль, административное принуждение за нарушение законодательства о налогах и сборах и защиту прав и законных интересов налогоплательщиков¹⁹¹. Сопоставимый широкий подход к понятию налогового администрирования предлагает М. Н. Кобзарь-Фролова, определяющая его как «повседневную деятельность налоговых органов и иных исполнительных органов власти и их должностных лиц, направленную на своевременную и полную уплату налогоплательщиками налогов и сборов в бюджет и государственные внебюджетные фонды, в рамках которого происходит в том числе *предупреждение* нарушений налогового законодательства, осуществляется работа по привлечению к ответственности»¹⁹².

При этом в рамках налогового администрирования необходимо разделять исполнительно-распорядительную и контрольно-юрисдикционную виды управленческой деятельности, чтобы не допустить искажения цели контрольной деятельности налоговых органов, направленной на соблюдение налогового законодательства, в сторону обеспечения наполняемости бюджета любым способом. Представляется, что не следует напрямую противопоставлять эти виды управленческой деятельности, напротив, они должны сбалансированно взаимодействовать друг с другом для наиболее высокого уровня соблюдения налогового законодательства, что предполагает *надлежащее пополнение бюджета без нарушения прав и законных интересов налогоплательщиков*. Именно такой подход основывается на эффективности мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

¹⁹⁰ Кобзарь-Фролова М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии. С. 321.

¹⁹¹ См.: Налоговое право : курс лекций / под редакцией С. Г. Пепеляева, А. В. Ема. М. : Статут, 2022. С. 283.

¹⁹² Кобзарь-Фролова М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии. С. 83.

С точки зрения теории государственного управления налоговое администрирование можно рассматривать как воздействие налогового органа на подконтрольного (управляемого) субъекта — налогоплательщика. Соответственно, оно охватывает все этапы взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком. Широкий подход представляется более правильным, учитывая, что в соответствии с п. 1 ст. 30 НК РФ контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах является основной функцией налоговых органов, которая может реализоваться *не только* непосредственно в рамках мероприятий налогового контроля.

В отдельных юрисдикциях понятие налогового администрирования закреплено нормативно. Так, в соответствии со ст. 68 Налогового кодекса Республики Казахстан (далее — НК РК) под налоговым администрированием понимается система мер и способов, применяемых налоговыми органами и заключающихся в том числе в осуществлении налогового контроля, применении способов обеспечения не выполненного в срок налогового обязательства, мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также оказании государственных услуг и в иных формах налогового администрирования¹⁹³. Таким образом, казахстанское законодательство также исходит из широкого понятия налогового администрирования¹⁹⁴.

В вышеуказанной статье НК РК также закреплены принципы осуществления налогового администрирования, к которым в том числе относятся повышение *эффективности* взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиками, а также применение *дифференцированного* подхода при осуществлении налогового администрирования, основанного на оценке рисков. Представляется, что последний принцип налогового администрирования является выражением *теста пропорциональности*.

¹⁹³ См.: Налоговый кодекс Республики Казахстан // Юрист : сайт. URL: <https://online.zakon.kz/> (дата обращения: 11.02.2022).

¹⁹⁴ См.: Бекболсынова А. С. Налоги и налогообложение : учеб. пособие. 2-е изд., перераб. и доп. Астана : Фолиант, 2014. С. 85.

Меры предупреждения уклонения от уплаты налогов можно рассматривать как контрольно-юрисдикционную сферу налогового администрирования, направленную на обеспечение исполнения налогового законодательства. Таким образом, поскольку меры предупреждения от уплаты налогов следует рассматривать в качестве составляющей деятельности налоговых органов, связанной с налоговым администрированием, эффективность применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов находится в прямой связи с эффективностью налогового администрирования.

Представляется, что основополагающим принципом, обеспечивающим эффективность применения налоговым органом правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, основанную на балансе частных и публичных интересов в налоговых правоотношениях, является закрепленное в сформировавшейся судебной практике высших судебных инстанций требование (принцип) *добросовестности налогового администрирования*.

Полагаем, что указанное требование (принцип) вытекает из *конституционного принципа поддержания доверия к действиям государства*, которым руководствуется Конституционный Суд РФ применительно к различным сферам правоотношений¹⁹⁵. Соответственно, такие отраслевые принципы налогового администрирования, как принцип защиты разумных (правомерных ожиданий) налогоплательщиков, принцип добросовестности налогового администрирования основаны на конституционном принципе правовой определенности и поддержания доверия к закону и действиям государства, основанном на равенстве всех перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ). Как отмечает Конституционный Суд РФ, принципы правовой определенности и поддержания доверия к закону и действия государства представляют собой *гарантию для граждан строгого исполнения законодательных предписаний уполномоченными государством органами при внимательной и ответственной*

¹⁹⁵ См., напр.: Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 № 3-П «По делу о проверке конституционности положений части 9 статьи 3 Федерального закона “О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации” в связи с жалобой гражданина Е. В. Потоцкого» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 3.

оценке фактических обстоятельств, с которыми закон связывает возникновение, изменение и прекращение их прав¹⁹⁶. Конституционный Суд РФ в своих решениях также указывает на конституционный принцип добросовестности, который распространяется на деятельность органов публичной власти, поскольку такие органы являются более сильной стороной в силу предоставляемых им полномочий, в связи с чем их деятельность подчинена повышенному стандарту заботливости и осмотрительности¹⁹⁷. В работах отечественных ученых также содержится раскрытие реализации требования (принципа) добросовестности государства в публичной сфере как предполагающего, что государство должно действовать честно и благонамеренно в целях поддержания доверия людей¹⁹⁸.

Как не раз отмечал Конституционный Суд РФ, в силу конституционного требования уплаты только законно установленных налогов во взаимосвязи со ст. 15 и 18 Конституции РФ механизм налогообложения должен обеспечивать надлежащий правовой характер деятельности налоговых органов, связанной с изъятием средств налогообложения¹⁹⁹. Исходя из ст. 18 Конституции РФ именно права и свободы гражданина определяют смысл, содержание и применение законов, а также деятельность всех ветвей государственной власти и местного самоуправления.

Таким образом, полагаем, что принцип добросовестности налогового администрирования основан на конституционных принципах поддержания доверия к закону и действия государства, равенства, правовой определенности, а

¹⁹⁶ См.: постановления Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П, от 22.06.2017 №16-П, от 14.01.2016 № 1-П.

¹⁹⁷ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П «По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона “О почтовой связи” и пункта 2 статьи 62 Федерального закона “О связи” в связи с жалобой гражданина М. Д. Малинина» // Российская газета. 2023. 10 янв.

¹⁹⁸ См.: *Аранов Н. А.* Обязывающие последствия принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве // Конституционное и муниципальное право. 2014. № 10. С. 5.

¹⁹⁹ См.: постановления Конституционного Суда РФ от 10.07.2017 № 19-П «По делу о проверке конституционности подпункта 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью “Мишутка”» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 5; от 16.07.2004 № 14-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2004. № 6.

также добросовестности деятельности органов публичной власти. Экстраполяция таких конституционных принципов на налоговые правоотношения основана на их публично-властном характере, в связи с чем соблюдение принципа (требования) поддержания доверия к закону и действиям государства, обеспечивающего защиту граждан и организаций от произвольного изменения их правового статуса и имущественного положения, должно обеспечиваться в том числе в сфере налогообложения²⁰⁰. Стоит отметить, что примеры такой экстраполяции можно усмотреть еще в Германском гражданском уложении, в котором параграф 242, закрепляющий принцип добросовестности, был распространен на административное право и право государственного управления, а также налоговое право²⁰¹.

Принцип добросовестности налогового администрирования предполагает содействие налогового органа налогоплательщику в исполнении его налоговой обязанности. Основываясь на норме п. 2 ст. 22 НК РФ, устанавливающей обязанность налоговых органов обеспечивать права налогоплательщиков, высшие суды выводят принцип добросовестности налогового администрирования, предполагающий учет не только прав, но и законных интересов налогоплательщика, порожденных в том числе актами налоговых органов, определяющими правовую политику в области налогового администрирования, и недопустимость создания формальных условий для взимания налогов сверх того, что требуется по закону²⁰². При этом, как справедливо отмечает Ю. А. Крохина, реализация прав и законных интересов налогоплательщиков не должна оказывать чрезмерное негативное влияние на обеспечение бюджетом своих прав и интересов, что предполагает необходимость поддержания соответствующего баланса²⁰³.

²⁰⁰ См.: Определение Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁰¹ Цит. по: *Looschelders D., Olzen D.* Kommentar zum BGB mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. Buch 2. Recht der Schuldverhältnisse. Einleitung zum Schuldrecht § 241–243. Berlin, 2015. Rn. 39.

²⁰² См.: определения Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс», от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁰³ См.: *Крохина Ю. А.* Защита и гарантии восстановления нарушенных прав субъектов финансового права // Налоги и налогообложение. 2004. № 7. С. 10.

Учитывая, что ключевым составляющим требования добросовестности налогового администрирования является последовательность поведения налогового органа, его содействие налогоплательщику в исполнении своей обязанности, Верховым Судом РФ в деле «Бамтоннельстрой» обращено внимание, что налогоплательщик не может быть лишен возможности получения налогового вычета, если невозможность возникла в том числе вследствие действий налогового органа, отказавшего представить налогоплательщику информацию о порядке исчисления налога применительно к сложившейся у налогоплательщика ситуации²⁰⁴. Высшие судебные инстанции также требуют от налоговых органов предоставления налогоплательщикам в ходе проведения налоговых проверок и рассмотрения их результатов реальной возможности подтвердить соблюдение налогового законодательства, что предполагает необходимость надлежащего взаимодействия налогового органа и налогоплательщика²⁰⁵.

Добросовестное налоговое администрирование также основывается на принципе защиты правомерных ожиданий налогоплательщика. Так, если налоговый орган не предъявляет соответствующих требований к налогоплательщику, не ставя под сомнение законность и правомерность его поведения, налоговый орган не вправе в последующем доначислять суммы налогов и привлекать к ответственности налогоплательщика²⁰⁶. Если налоговый орган подтверждает правомерность действий налогоплательщика, в частности, в ходе камеральных налоговых проверок, он не вправе применять к налогоплательщику санкции, за исключением, если налоговый орган был введен в заблуждение неправомерным поведением со стороны налогоплательщика. Например, такой вывод был сделан Конституционным Судом РФ относительно недопустимости взыскания пеней и штрафа в случае ошибочного предоставления имущественных налоговых вычетов, подтвержденных в ходе камеральной налоговой проверки²⁰⁷.

²⁰⁴ См.: Определение Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602.

²⁰⁵ См.: Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁰⁶ См.: Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁰⁷ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса

Таким образом, добросовестность налогового администрирования напрямую связана с принципом защиты разумных ожиданий налогоплательщиков.

Принцип добросовестного налогового администрирования в целом также предполагает всестороннее соблюдение налоговыми органами законодательства о налогах и сборах в процессе налогового администрирования. Учитывая указанный вывод, налоговый орган не должен применять к налогоплательщику толкование налоговых норм, ухудшающее его положение, с обратной силой, иное противоречит п. 2 ст. 5 НК РФ, не допускающему обратную силу норм, каким-либо образом ухудшающих положение налогоплательщика. Аналогичный вывод был сделан Конституционным Судом РФ в деле АО «Флот Новороссийского морского торгового порта», отметившим недопустимость обратной силы не только нормы налогового законодательства, но и толкования, ухудшающего положение налогоплательщика по сравнению с существовавшей ранее устойчивой правоприменительной практикой, благоприятной для налогоплательщиков²⁰⁸. Соответственно, добросовестное налоговое администрирование также должно основываться на недопустимости смены трактовок законодательства и их применения с обратной силой, а также избегании широкого применения антиуклонительных механизмов. Основу для такого правоприменения заложили высшие судебные инстанции. Думается, что реализация добросовестного налогового администрирования способна устранить факторы, разрушающие доверие к налоговой системе²⁰⁹.

Требование (принцип) добросовестности налогового администрирования также предполагает применение норм налогового регулирования с учетом их целей *без дополнительного избыточного обременения налогоплательщиков*. Указанный вывод сделан Верховным Судом РФ в деле ПАО «Химпром», признавшим незаконным отказ налогового органа в вычете НДС по причине отсутствия

Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2017. № 4.

²⁰⁸ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П «По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта»» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2018. № 2.

²⁰⁹ См.: *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 333.

«обратной» счет-фактуры, учитывая, что она нужна только для недопущения ситуации, когда исчисленные при первоначальной отгрузке суммы НДС корректируются продавцом без соответствующей корректировки покупателем сумм НДС, принятых к вычету, при этом в данном деле покупатель в принципе не принимал НДС к вычету²¹⁰. Схожий вывод был сделан Верховным Судом РФ относительно недопустимости применения налоговыми органами антиуклонительных норм в отсутствие злоупотребления со стороны налогоплательщика²¹¹.

Исходя из судебной практики, поскольку налоговый орган ведет лицевой счет налогоплательщика, администрирует его налоговые платежи, проводит камеральные налоговые проверки представляемых налогоплательщиком деклараций, налоговому органу как регистрирующему органу известно обо всех изменениях, вносимых в учредительные документы налогоплательщика, именно налоговый орган должен своевременно уведомлять налогоплательщика о допускаемых им нарушениях. Если налоговым органом такие меры не предпринимаются, он утрачивает право на последующее доначисление и привлечение налогоплательщика к ответственности за допущенное нарушение (определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 ООО «Совместное предприятие «Бетула»²¹²).

Подчеркивая положительный эффект от закрепления в судебной практике требования (принципа) добросовестности налогового администрирования, следует все же отметить необходимость установления указанного принципа в ст. 3 НК РФ, принимая во внимание, что налоговые органы на местах менее склонны руководствоваться судебными (доктринальными) подходами к толкованию правовых норм, если соответствующее положение прямо не предусмотрено налоговым законодательством.

²¹⁰ См.: Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²¹¹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 14.09.2020 № 309-ЭС20-7376.

²¹² Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Д. М. Щекин рассматривает принцип добросовестного налогового администрирования в качестве «правового механизма, способствующего обеспечению баланса публичных и частных интересов при применении налоговыми органами норм налогового законодательства»²¹³. В принцип добросовестного налогового администрирования Д. М. Щекин закладывает два аспекта — действие налоговых органов исключительно в рамках законно установленных пределов (полномочий), основанных на недопустимости взимания налогов сверх того, что предусмотрено законом, а также последовательности действий налоговых органов (так называемый налоговый эстоппель), который также обеспечивает реализацию принципа законных ожиданий налогоплательщиков. Представляется, что помимо указанных аспектов, добросовестное налоговое администрирование также требует содействия налогового органа в надлежащем исполнении налогоплательщиком своих налоговых обязанностей. Соответственно, требование добросовестности налогового администрирования основано на ограниченности полномочий налоговых органов с учетом конституционного *теста пропорциональности*, последовательности их действий, защите разумных ожиданий налогоплательщиков и содействии налогового органа налогоплательщику в исполнении налоговых обязанностей.

Учитывая вышеуказанные характеристики (принципы) добросовестного налогового администрирования, представляется, что применительно к мерам предупреждения уклонения от уплаты налогов они сводятся к необходимости обеспечения соразмерности применяемых налоговым органом мер, их пропорциональности преследуемым целям с учетом поведения налогоплательщика и конкретных обстоятельств. Именно такой подход будет соответствовать вышеуказанным принципам: обеспечивать недопустимость применения налоговыми органами полномочий в отсутствие соответствующей необходимости (ограниченность полномочий налоговых органов), поддерживать

²¹³ Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 366.

последовательность действий налогового органа и защищать разумные ожидания налогоплательщиков.

Зарубежная политика в области налогового администрирования также свидетельствует о необходимости обоснованного применения соответствующих мер в зависимости от поведения налогоплательщика — к налогоплательщикам, демонстрирующим характеристики высокого риска, должны применяться более строгие меры по отношению к налогоплательщикам, которые ведут себя прозрачно без значительных налоговых рисков, которые могут рассчитывать на поддержку и более низкие затраты на соблюдение налогового законодательства²¹⁴.

Проявление принципа пропорциональности в процесс применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов нашло свое отражение в выдвинутой ОЭСР концепции применения принудительных мер только при наличии реальной необходимости²¹⁵. В развитие подхода пропорционального применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов в зарубежных юрисдикциях стали внедрять концепцию гибкого регулирования (*responsive regulation*). Многие зарубежные исследователи рассматривают такую концепцию в качестве условия эффективности налогового администрирования²¹⁶.

Эффективность мер предупреждения уклонения от уплаты налогов является отражением соотношения показателей положительного результата их реализации и издержек, связанных с их применением. Условием эффективности реализации мер предупреждения уклонения от уплаты налогов является их применение налоговыми органами с учетом принципа добросовестности налогового администрирования. Следует признать, что сформировавшаяся в российской правовой системе судебная практика в налоговой сфере отражает положительное развитие принципа добросовестности налогового администрирования. В связи с этим сложно согласиться с позицией об отсутствии широкого развития судебной

²¹⁴ См.: OECD Co-operative Compliance: a framework, from enhanced relationship to cooperative compliance. Paris : OECD Publishing, 2013. P. 41.

²¹⁵ См.: Organization for economic cooperation and development. Cooperative Compliance: a framework, from enhanced relationship to cooperative compliance. Paris : OECD Publishing, 2013. P. 42.

²¹⁶ См.: *Judith Freedman*. Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice // UBC Law Review. 2012. Vol. 44 (3). P. 627.

практики относительно данного вопроса²¹⁷. При этом представляется обоснованной необходимость дополнительной юридической проработки особенностей реализации этого вопроса в конкретных сферах налогового администрирования, что делает актуальным анализ реализации этого принципа в контексте правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов в целях обеспечения их эффективности.

Пропорциональность как таковая является методологическим тестом, обеспечивающим соразмерность применяемых мер. Для решения вопроса об оценке эффективности мер предупреждения уклонения от уплаты налогов в рамках действующей правовой системы необходимо руководствоваться закрепленными в правовых позициях Конституционного Суда РФ принципами. Так, Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал, что цели применения ограничительных мер должны быть не только юридическими, но и социально оправданными, а сами ограничения должны быть *соразмерны этим целям*. Принцип пропорциональности (соразмерности) предполагает допустимость применения только тех мер, которые необходимы, что означает отсутствие иных средств, подходящих для достижения этой же цели *при меньшем вмешательстве* в основные права²¹⁸. Применение мер предупреждения уклонения от уплаты налогов не должно порождать избыточное ограничение прав, подавляя экономическую активность.

В связи с этим можно считать, что эффективность заключается в обеспечении пропорциональности (соразмерности) применяемых государством мер для реализации возложенных социально ориентированных задач. В контексте государственного противодействия уклонению от уплаты налогов под эффективностью следует понимать соразмерность применяемых государством мер предупреждения уклонению от уплаты налогов степени противоправности поведения налогоплательщика. Концептуально эффективность реализации мер

²¹⁷ См.: Кукушкин Д. С. Генезис принципа добросовестности в налоговом праве // Финансовое право. 2022. № 8. С. 32.

²¹⁸ См.: Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации). Санкт-Петербург, 2021. С. 81.

предупреждения уклонения от уплаты налогов обеспечивает релятивизм (взаимное сосуществование) конституционных принципов экономической свободы и социального государства²¹⁹.

Поддерживаемый конституционалистами метод оценки пропорциональности мер, применяемых для достижения правомерной цели, требует оценки на основе теста пропорциональности, то есть выбора *наименьшей* из ограничительных мер, достигающих того же результата, а также балансирование между преследуемой целью и правами, подвергающимися ограничению²²⁰. Принцип пропорциональности и соразмерности предполагает соответствие целей и используемых средств, а также приоритет более мягких мер реагирования для достижения цели предупреждения уклонения от уплаты налогов. Конституционный Суд РФ неоднократно отмечал в том числе применительно к налоговым правоотношениям необходимость соблюдения требований справедливости, адекватности и *пропорциональности* используемых правовых средств (постановления Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П, от 28.11.2017 № 34-П).

Таким образом, представляется, что именно пропорциональность (соразмерность) мер предупреждения уклонения от уплаты налогов обеспечивает их эффективность в контексте права (правового регулирования и правоприменения). Как подчеркивает Конституционный Суд РФ, экономическая эффективность соответствующих мер не относится напрямую к правовой сфере, а значит, и к вопросу о конституционности законоположения, при этом в правовом смысле эффективность может быть оценена посредством анализа пропорциональности мер в соотношении с целями регулирования²²¹. Тест пропорциональности относительно применения правовых мер уклонения от уплаты налогов иллюстрирует реализацию Паретто-эффективности применительно к соответствующим налоговым правоотношениям: соразмерность

²¹⁹ См.: статьи 7 и 8 Конституции РФ.

²²⁰ См.: Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации Г. А. Гаджиева к постановлению Конституционного Суда от 15.02.2016 № 3-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2016. № 3.

²²¹ См.: Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации). С. 156.

мер поведению налогоплательщика обеспечивает надлежащее соотношение потенциальной выгоды от применения мер и затраченных ресурсов.

При этом представляется, что как нормативно установленный механизм меры предупреждения уклонения от уплаты налогов должны распространяться на всех налогоплательщиков. Данная идея основывается на необходимости поддержания формального равенства, которое согласно воззрениям В.С. Нерсесянца является «необходимым способом бытия свободы в обществе, поскольку свобода, не будучи введенной в единую всеобщую норму — то есть равную меру, определяемую взаимным и *равным ограничением свободы всех участников социального общения*, превращается в произвол»²²². Полагаем, что с точки зрения правовой сущности, права как системы формального равенства, свободы каждого индивида²²³, правовые меры предупреждения уклонения от уплаты налогов, как система определенных норм, должны распространяться на всех участников налоговых правоотношений с учетом их поведения в сфере налоговых правоотношений для обеспечения горизонтального и вертикального равенства.

Пропорциональность как нормативное качество предполагает пригодность регулятивных средств для достижения поставленной цели и соответствие критерию необходимости. Качество необходимости означает отсутствие иных средств, подходящих для достижения этой же цели при меньшем вмешательстве в основные права. Принцип пропорциональности является конституционно значимым, поскольку восходит к установленному ч. 3 ст. 55 требованию обоснованности ограничения конституционных прав и свобод. Как отмечал Конституционный Суд РФ, то или иное право может быть ограничено государством в соответствии с конституционно одобряемыми целями посредством использования не чрезмерных, а только необходимых и строго обусловленных этими целями мер²²⁴. Учитывая, что обязанность по уплате налогов является

²²² Нерсесянц В. С. Философия права. М., 2006. С. 39.

²²³ См.: Нерсесянц В. С. Указ. соч. С. 26.

²²⁴ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30.10.2003 № 15-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона “Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации” в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобами граждан С. А. Бунтмана, К. А. Катаняна и К. С. Рожкова» // Российская газета. 2003. 31 окт.

конституционно значимой, предупреждение уклонения от уплаты налогов следует рассматривать в качестве *конституционно одобряемой цели*.

Принцип соразмерности ограничения прав и свобод конституционно одобряемым целям восходит к принципу (тесту) пропорциональности, в том числе широко применяемому в практике ЕСПЧ. Тест пропорциональности предполагает проверку законности вмешательства государства, наличие у него правомерных целей, а также необходимость такого вмешательства²²⁵. Конституционный Суд РФ также обращается к тесту пропорциональности для проверки соблюдения принципа соразмерности, исходя из обстоятельств конкретной ситуации²²⁶. Учитывая, что указанный принцип лежит в основе эффективного применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, представляется целесообразным нормативно закрепить его в ст. 32 НК РФ путем установления обязанности налоговых органов реализовывать свои полномочия с учетом принципа пропорциональности применяемых мер преследуемым целям предупреждения уклонения от уплаты налогов. Для исключения коррупциогенного фактора возможно учредить независимую комиссию, которая будет контролировать надлежащее соблюдение налоговыми органами указанного принципа при поступлении соответствующих жалоб от налогоплательщиков.

Зарубежный опыт показывает примеры реализации такого подхода. В частности, ст. 6 Европейского кодекса добросовестного административного поведения устанавливает принцип пропорциональности, предусматривающий, что при принятии решения государственный служащий должен заботиться о соответствии принимаемых мер преследуемым целям²²⁷. В налоговом законодательстве зарубежных юрисдикций, предусматривающем широкую дискрецию налоговых органов при применении мер воздействия на

²²⁵ См.: Постановление ЕСПЧ «Константин Москалев против России» // Konstantin Moskalev v. Russia № 59589/10.

²²⁶ См., напр.: Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2011 № 14-П «По делу о проверке конституционности положений пункта 10 части 1 статьи 17 Федерального закона «О государственной гражданской службе Российской Федерации» и статьи 20.1 Закона Российской Федерации «О милиции» в связи с жалобами граждан Л. Н. Кондратьевой и А. Н. Мумолина» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2011. № 5.

²²⁷ См.: Европейский кодекс добросовестного административного поведения от 06.09.2001 // КонсультантПлюс : сайт. URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=INT&n=42186&ysclid=luqpvmlucr809332240#U7WGL9UUFqeeKEqF2> (дата обращения: 17.02.2024).

налогоплательщика, также предусматривается принцип пропорциональности как основной ограничитель усмотрения налоговых органов²²⁸. В российской правовой системе указанные принципы применительно к налоговым правоотношениям закреплены пока что только в судебной практике. Хотя стоит отметить, что позиции высших судебных инстанций в российской правовой системе играют значительную роль в обеспечении правовой определенности и единообразного толкования норм, выступая элементом конституционного механизма обеспечения единства и непротиворечивости правовой системы²²⁹. Однако это не освобождает законодателя от необходимости совершенствования нормативной базы.

Эффективность как экономическая категория представляет собой показатель соотношения результата с затратами (ресурсами), которые вызвали соответствующий результат²³⁰. Эффективность мер предупреждения уклонения от уплаты налогов представляет собой состояние, когда положительный результат от применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов превышает издержки, связанные с их применением. Положительный результат может быть объективно оценен в различных показателях, таких как сокращение количества налоговых правонарушений, размера налоговой задолженности. Издержки, связанные с реализацией мер профилактики уклонения от уплаты налогов, не требуют явных затрат, в отличие от мер предотвращения уклонения от уплаты налогов, которые предполагают необходимость совершения налоговым органом конкретных действий. Соответственно, с учетом принципа пропорциональности (соразмерности), являющимся проявлением требования добросовестного налогового администрирования в рамках применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, *меры профилактики уклонения от уплаты налогов должны иметь приоритет* по отношению к мерам предотвращения уклонения от

²²⁸ Например, в Акте Великобритании «О комиссарах по налогам и таможенным пошлинам» 2005 г. предусмотрено, что налоговые органы совершают любые действия, необходимые, целесообразные, либо способствующие выполнению их функций.

²²⁹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П «По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение «Берег», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод «Микропровод» и «Научно-производственное предприятие «Респиратор»» // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 2.

²³⁰ См.: Мухина И. А. Экономика организации (предприятия). М. : Флинта, 2017. С. 320.

уплаты налогов. Необходимость отказа от административного принуждения в пользу более мягких мер и применения первых в исключительных случаях в качестве условия для внедрения сервисной модели налогового администрирования была отмечена Е. В. Овчаровой. Такой подход предполагает смещение акцента от карательных, пресекательных, восстановительных и обеспечительных мер к профилактической практике предупредительных мер²³¹.

Приоритетный характер мер профилактики уклонения от уплаты налогов объясняется тем, что они должны оказывать более *мягкое* воздействие на налогоплательщика, предупреждающее формирование у налогоплательщика противоправного умысла, в связи с чем их применение сопряжено с минимальными издержками. Эффективность правовых мер профилактики, предотвращения уклонения от уплаты налогов обеспечивается их совместным действием в рамках налоговой системы конкретного государства с учетом выделенных принципов. Для обеспечения эффективности реализации правовых мер профилактики и предотвращения уклонения от уплаты налогов они должны функционировать в соответствующей налоговой системе в непосредственной взаимосвязи друг с другом. При этом меры профилактики уклонения от уплаты налогов должны иметь приоритетное применение по отношению к мерам предотвращения, поскольку они предусматривают более мягкое воздействие на поведение налогоплательщиков и предоставляют дополнительные гарантии защиты их прав.

Принимая во внимание положительный эффект от закрепления в судебной практике требования (принципа) добросовестности налогового администрирования и возможность выведения из указанного принципа применительно к мерам предупреждения уклонения от уплаты налогов принципов пропорциональности, соразмерности, приоритета профилактических мер, представляется необходимым обеспечить их нормативное закрепление в ст. 3 НК РФ, учитывая, что налоговые органы на местах менее склонны руководствоваться судебными (доктринальными) подходами к толкованию правовых норм, если соответствующее положение прямо не предусмотрено налоговым

²³¹ См.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства ... С. 22.

законодательством²³². Аналогичный подход уже реализован в главе 2 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации»²³³, который в качестве принципов государственного контроля устанавливает стимулирование добросовестного соблюдения требований (приоритетность профилактических мероприятий) и соразмерность вмешательства в деятельность контролируемого субъекта.

Таким образом, 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.

²³² См.: Дирксен, Т. В. Рассмотрение правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов через призму принципа добросовестности налогового администрирования / Т. В. Дирксен // Право и государство: теория и практика. 2024. № 8. С. 160.

²³³ См.: СЗ РФ. 2020. № 31. Ст. 5007.

ГЛАВА 2. МЕРЫ ПРОФИЛАКТИКИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

2.1. Меры стимулирования налогоплательщиков к взаимодействию с налоговым органом в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов

Анализ надлежащих мер взаимодействия налогового органа и налогоплательщика и оптимального сочетания частных и публичных интересов приобретает особую актуальность в период развития рыночных отношений, в рамках которого происходит активизация применения договорного метода и тенденция к децентрализации²³⁴. Как не раз отмечал Конституционный Суд РФ, например, в определении от 10.03.2016 № 571-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью “Чебаркульская птица” на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации», реализация конституционной обязанности платить законно установленные налоги предполагает как обязанность налогоплательщика по их уплате, так и полномочие налогового органа, действующего от имени государства, обеспечить ее исполнение налогоплательщиком.

По мнению С. В. Запольского, «применение частноправового инструментария в налоговом праве, в том числе договорного, регулирования *является ответом на массовое уклонение от уплаты налогов*, показывавшее ограниченность подхода, основанного исключительно на подчинении налогоплательщика налоговому органу и минимальных пределах самодействий налогоплательщика»²³⁵. Указанное подтверждает отсутствие объективных оснований для сдерживания дальнейшего развития диспозитивных элементов регулирования в налоговом праве в целях

²³⁴ См.: Публичные и частные интересы в финансовом праве : монография / под ред. Е. И. Спектор. М. : Юриспруденция, 2013. С. 20.

²³⁵ Запольский С. В. Указ. соч. С. 335.

профилактики уклонения от уплаты налогов. Соответственно, реализация мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, в том числе подразумевающая применение диспозитивного метода регулирования на начальном этапе реализации таких мер, не противоречит публично-правовому характеру налоговых правоотношений, основанному на властном подчинении одной стороны другой.

Представляется, что в основе такого взаимодействия лежит синергетический подход, предполагающий выстраивание правоотношений, возникающих между налоговым органом и налогоплательщиком, на основе взаимодействия, характеризующегося взаимным согласованием их интересов. Вступление в правоотношения, основанные на взаимодействии, осуществляется исключительно *добровольно*, поскольку, вступая в такие правоотношения, стороны (налоговый орган и налогоплательщик) преследуют достижение взаимовыгодного результата. Нельзя не согласиться с отдельными теоретиками налогового права в том, что существенное значение для обеспечения баланса частных и публичных интересов имеет определенность норм налогового законодательства, а также их правоприменительной практики²³⁶. Вместе с тем, поскольку налоговое законодательство содержит значительное количество оценочных норм, предусматривающих их неоднократное применение к различным фактам хозяйственной деятельности налогоплательщика, нормам налогового законодательства свойственна неопределенность. Соответственно, для преодоления естественной неопределенности норм налогового законодательства в налоговой системе должны функционировать инструменты, направленные на достижение предсказуемости налогово-правовых последствий хозяйственной деятельности налогоплательщика. Таким образом, взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков может осуществляться и посредством выработки правомерного и эффективного варианта поведения для налогоплательщика как хозяйствующего субъекта для решения указанной проблемы.

В условиях неопределенности и усложнения содержания налоговых правоотношений представляется актуальным применение нетрадиционных

²³⁶ См.: Публичные и частные интересы в финансовом праве. С. 79.

подходов к решению проблем налогового администрирования²³⁷. В качестве такого нетрадиционного подхода может выступать относительно новый методологический инструментарий в виде синергетического подхода, позволяющий объяснить процессы достижения неустойчивыми системами состояния упорядоченности. Синергетический подход представляет собой постнеклассический метод научного познания, получивший развитие в 60-х гг. XX в. Термин «синергетика», впервые введенный основателем синергетического подхода Германом Хакеном, происходит от греческого слова, означающего «совместное действие», «сотрудничество». Синергетика выражает принципиальную роль кооперативных, коллективных взаимодействий в возникновении и поддержании процессов самоорганизации в сложных системах любой природы. Как отмечает К. В. Шундигов, развитие самоорганизующихся эффектов, лежащих в основе синергетического подхода, в области правового регулирования в публичном праве основывается на невозможности устранения из процессов правового регулирования *субъекта, обладающего свободой воли*²³⁸.

Таким образом, профилактика уклонения от уплаты налогов предполагает наличие механизмов, способствующих построению доверительных отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, что, в свою очередь, требует изменение модели организации взаимодействия участников налоговых правоотношений в соответствии с принципами, присущими синергетическому подходу.

Обоснование применимости синергетического подхода к правовому регулированию преимущественно основывается на необходимости согласования в нем разнородных и конфликтующих друг с другом общественных интересов, что наиболее явно проявляется в рамках налоговых правоотношений. Возросшая неопределенность налогового законодательства, ставшая результатом своеобразного ответа государств на развитие и усложнение схем ухода от

²³⁷ См.: Дирксен Т. В. Синергетический подход к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком как условие эффективного функционирования налоговой системы: зарубежный опыт // Вестник Московского университета. Сер. 26. 2022. № 2. С. 40.

²³⁸ См.: Шундигов К. В. Указ. соч. С. 128.

налогообложения посредством агрессивного налогового планирования, требует обращения к нестандартным мерам воздействия на поведение налогоплательщиков.

Рассматривая применение синергетического подхода в юриспруденции, К. В. Шундигов отмечает важность развития концепции самоорганизации в современном правовом регулировании²³⁹. В качестве проявления самоорганизационных начал в публично-правовом регулировании рассматриваются консенсуальные и договорные правовые механизмы, которые выступают факультативным правовым средством, действующим в дополнение к формальным регламентированным управленческим юридическим инструментам. Процессы самоорганизации и управления в правовой действительности рассматриваются как взаимодополняющие. Таким образом, с точки зрения синергетического подхода внешнее управление системой должно дополняться ее внутренней самоорганизацией. Следовательно, синергетика предполагает более высокую организацию системы, полагающуюся не только на управленческое воздействие, но и на *должным образом стимулируемые внутренние механизмы самоорганизации системы*.

В качестве принципов реализации синергетического подхода к налоговым правоотношениям как инструмента профилактики уклонения от уплаты налогов можно рассматривать принцип приоритета мягких форм воздействия на налогоплательщика, принцип доверия субъектов правоотношений, принцип открытости налоговых органов и готовности к сотрудничеству²⁴⁰. Формулирование и внедрение новых принципов взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком недостаточно для реализации указанного подхода, поскольку необходимы инструменты, способствующие фактической реализации указанных принципов в налоговых правоотношениях.

Начало функционирования синергетического подхода к налоговым правоотношениям, взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков на

²³⁹ См.: Шундигов К. В. Указ. соч. С. 371.

²⁴⁰ См.: Дирксен Т. В. Перспективы применения синергетического подхода к правовому регулированию налоговых правоотношений // Российский юридический журнал. 2023. № 1. С. 173.

основе указанных принципов проявляется в принятии актов «мягкого» регулирования со стороны налоговых органов. В качестве подобных актов во многих зарубежных государствах налоговыми органами было принято одностороннее заявление о намерении взаимодействовать с налогоплательщиками на основе принципов партнерства и сотрудничества.

Во многих зарубежных государствах для создания надлежащих условий взаимодействия и самоорганизации между налоговым органом и налогоплательщиком принимались так называемые Хартии прав налогоплательщиков, устанавливающие принципы такого взаимодействия. Хартии намеренно не придается форма законодательного акта, что, в свою очередь, направлено на обеспечение гибкости и динамичности ее положений и создание благоприятной почвы для самоорганизации. Но обязанность налоговых органов по подготовке Хартии и систематическому пересмотру ее положений, как правило, закрепляется в законе. Более того, в законодательном акте может предусматриваться обязанность налогового органа по подготовке *ежегодного отчета* о том, в какой мере налоговые органы придерживаются стандартов и ценностей, изложенных в Хартии, в процессе осуществления своих функций при взаимодействии с налогоплательщиком²⁴¹.

Как справедливо отмечается в турецкой доктрине, основой профилактики налоговых правонарушений является построение развитых отношений между налоговым органом и налогоплательщиком²⁴². В Турецкой Республике в основу такого подхода были положены гарантии прав налогоплательщика. В 2005 г. произошли изменения в характеристике налогового органа Турции, связанные с преобразованием Общего Директората по Доходам (Gelirler Genel Müdürlüğü) в Главную Администрацию Доходов (Gelir İdaresi Başkanlığı), основная причина которого была заявлена как создание органа, *более ориентированного на налогоплательщика*²⁴³. В 2006 г. вновь преобразованный налоговый орган Турции

²⁴¹ См.: Finance Act 2009 // Legislation.gov.uk : site. URL: <https://www.legislation.gov.uk/> (accessed: 05.03.2022).

²⁴² См.: Dr. Özgür Saygın. Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi. Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018. S. 127.

²⁴³ См.: Haluk Egeli, Mehmet Dağ. Türk vergi hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi // Maliye dergisi, sayı 123. 2012. S. 135.

впервые опубликовал Декларацию прав налогоплательщика, направленную на формирование отношений между налоговым органом и налогоплательщиками, основанных на принципах доверия, сотрудничества и открытости. Перед налоговыми органами также была поставлена задача стимулировать соблюдение налогового законодательства, для обеспечения которой в турецкую налоговую систему были введены отдельные механизмы.

В последнее время усматривается, что Федеральная налоговая служба также предпринимает попытки по созданию благоприятной среды для взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками, принимая так называемые акты саморегулирования, устанавливая тем самым намерения на партнерские взаимоотношения (формируя синергетическую среду взаимодействия). Видится, что формирование доверительной среды коммуникации в налоговых правоотношениях как одно из основных условий реализации синергетического подхода потребует изменения преобладающих исторически присущих налоговому праву особенностей. В частности, проверка как основной инструмент взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиками должна смениться более мягкими формами контроля.

Руководитель Федеральной налоговой службы Д. В. Егоров 30 мая 2022 г. представил Манифест ФНС России, предусматривающий в качестве направления развития налогового администрирования трансформацию сознаний налоговых органов, а через нее и налогоплательщиков. В форме призыва к действию были сформулированы такие принципы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, как взаимное доверие, снижение издержек налогоплательщиков по исчислению и уплате налогов, гарантии безопасности от нечестной конкуренции и неосновательных претензий со стороны государства, а также *открытость к диалогу с налогоплательщиком*.

Благодаря Манифесту ФНС России «Разумное (умное) истребование» удалось снизить количество жалоб налогоплательщиков на избыточность требований о

предоставлении документов на 24 %²⁴⁴. В соответствии с данным манифестом ФНС России публично подтвердила приверженность при осуществлении налогового администрирования в рамках истребования документов принципам определенности (четкое указание на вид документа), однократности, приоритета получения информации из доступных информационных банков данных или государственных ресурсов, выбора наиболее удобного для налогоплательщика способа истребования документов (недопущение излишних издержек налогоплательщика), а также срочности, то есть установление разумных сроков для истребования с возможностью их продления по мотивированному обращению налогоплательщика. Кроме того, в манифесте подчеркнута приверженность налоговых органов к риск-ориентированному подходу, то есть налоговый орган может прибегнуть к истребованию документов у налогоплательщика только при наличии риска нарушения налогового законодательства, в остальных случаях документы не могут быть истребованы за один или несколько периодов вне связи с конкретной операцией.

Как указывается в таких манифестах, их реализация направлена на минимизацию издержек как налоговых органов, так и налогоплательщиков²⁴⁵. Учет интересов обеих сторон при реализации актов самоорганизации является основой синергетического подхода к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком. Представляется, что указанные хартии прав налогоплательщиков, манифесты налоговых органов составляют «мягкое право», раскрывающее для налогоплательщиков внутренние подходы налоговых органов к налоговому администрированию. Сопоставимая позиция к определению такой информации налоговых органов о своих подходах в целях обеспечения комплаенса поддерживается отечественными специалистами в сфере налогового права²⁴⁶.

²⁴⁴ См.: XI Петербургский международных юридический форум // reg.ru: сайт. URL: www.roscongress.ru (дата обращения: 24.05.2024).

²⁴⁵ См.: Разумное истребование — новые принципы налоговых органов // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn27/news/activities_fts/13168972/ (дата обращения: 24.05.2024).

²⁴⁶ См.: Овчарова Е. В., Тасалов К. А., Осина Д. М. Указ. соч. С. 6.

Действующая миссия ФНС России на 2023–2026 гг. утверждена приказом ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@²⁴⁷, в соответствии с которой ФНС России гарантирует доступные условия для уплаты (исполнение налоговой обязанности без лишних затрат и усилий), а также обеспечивает взаимодействие, основанное на доверии, предсказуемости и сокращении взаимных издержек налоговых органов и налогоплательщиков. Доверительное взаимодействие направлено на обеспечение профилактики уклонения от уплаты налогов.

Стоит отметить, что указанные акты ФНС России имеют не просто декларативный характер, а *порождают конкретные правомерные ожидания налогоплательщиков* относительно взаимодействия с налоговым органом, которые закрепляются в форме законных интересов и защищаются судебными органами. В этой связи следует согласиться с отечественным ученым в области налогового права С. А. Ядрихинским в том, что реализация и защита интересов, в основе которых лежит сотрудничество налогоплательщика и налогового органа, как правило, происходит беспрепятственно²⁴⁸. Так, Верховный Суд РФ, исходя из таких актов ФНС России, определяющих правовую политику в области налогового администрирования, защитил интерес налогоплательщика, связанный с исполнением обязанности по уплате налогов наиболее удобным способом, в связи с чем исключил начисление пеней при исполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога путем зачета переплаты в счет налоговой обязанности без отвлечения средств из своего хозяйственного оборота²⁴⁹. Ввиду изложенного следует согласиться с Д. М. Щекиным, отмечающим, что нормативное закрепление интересов в налоговом праве осуществляется посредством не только субъективных прав, но и законных интересов налогоплательщиков и полномочий субъектов налоговых отношений²⁵⁰.

²⁴⁷ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁴⁸ См.: Ядрихинский С. А. Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечения, защиты. М., 2022. С. 28.

²⁴⁹ См.: Определение Верховного Суда РФ от 23.11.2020 № 305-ЭС20-2879 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁵⁰ См.: Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 13.

Как отмечал Е. В. Пассек, право направлено на защиту того или иного интереса в зависимости от потребностей в конкретный период, при этом под защитой понимается признание и закрепление интереса в нормах права. Представляется, что норма права как живая конструкция даже в российской правовой системе представлена не только такими стандартными источниками права, как нормативный правовой акт, международный договор или обычай, в текущих реалиях огромное значение для развития правового регулирования налоговых правоотношений отведено судебной практике. В действительности «многие из интересов налогоплательщика находят поддержку в судебной практике, и на этом основании становятся частью налогового права»²⁵¹, подтверждением тому является защита интересов налогоплательщика, связанных с ожиданием определенного поведения со стороны налогового органа в соответствии с принятыми им манифестами.

Важнейшей составляющей синергетического подхода являются механизмы, содействующие достижению согласованной позиции, способствующие устранению конфликтов между налоговым органом и налогоплательщиком на ранней стадии, стимулированию добровольного исполнения налогоплательщиком своих налоговых обязательств и более быстрому поступлению налогов в бюджет.

Активное взаимодействие между налоговым органом и налогоплательщиком также достигается за счет использования отдельных институтов, представляющих собой реализацию горизонтальных отношений в налоговом праве, основанных на диспозитивном методе правового регулирования. Следует согласиться с А. В. Брызгалиным, отмечающим необходимость увеличения в налоговом праве поощрительных и диспозитивных норм, которые предоставляли бы налогоплательщику право выбора того или иного варианта поведения²⁵². В качестве таких институтов можно рассматривать налоговый мониторинг, применение примирительных процедур между налоговым органом и налогоплательщиком.

²⁵¹ Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 73.

²⁵² См.: Брызгалин А. В. Налоги и гражданское право: есть ли конфликт и что делать? // Налоги и финансовое право. 2009. № 4. С. 21.

Условием модернизации налоговой системы является формирование «сотруднической модели», основанной на соответствующем уровне налоговой культуры. Способом совершенствования налоговой культуры, влияющей на стимулирование добровольного соблюдения налогового законодательства, является переход от административно-командных моделей налогового администрирования к более гибким механизмам взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков.

А. В. Демин выделяет в налоговой культуре две составляющие — интеллектуальную, то есть умение разбираться в налогово-правовых конструкциях и применять их в повседневной практике, и эмоциональную, охватывающую субъективные оценки налоговой системы с точки зрения правовых и внеправовых ценностей. Эмоциональный фактор связан прежде всего с внутренними, присущими каждому человеку качествами защиты и накопления собственности. Налог представляет собой индивидуально безвозмездный платеж, в связи чем государству, как обладателю права требования получения налоговых платежей, необходимо внедрять механизмы, способствующие правильной самоорганизации налоговых правоотношений и повышению эффективности взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками.

В действующем налоговом законодательстве уже присутствуют институты, позволяющие использовать механизмы самоорганизации, *элементы переговорного процесса в налоговых правоотношениях*. В частности, такими институтами являются налоговый мониторинг и соглашение о ценообразовании (глава 14.6 НК РФ). Исходя из Концепции развития налогового мониторинга, планируется дальнейшее развитие расширенного информационного взаимодействия путем организации доступа налоговых органов к информационным системам налогоплательщиков в режиме реального времени в целях обеспечения открытости и взаимного доверия налоговых органов и налогоплательщиков²⁵³. Такое расширенное взаимодействие направлено на своевременное выявление и анализ

²⁵³ См.: Распоряжение Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга» // СЗ РФ. 2020. № 10. Ст. 1357.

рисков в целях предупреждения нарушения налогового законодательства, а также на оперативное урегулирование спорных вопросов правильности исчисления налогов, что будет способствовать положительной мотивации налогоплательщиков на исполнение налоговых обязательств и повышению профилактического эффекта налогового мониторинга. Кроме того, следует отметить, что реализованная российским законодателем административная реформа в целях повышения эффективности государственного управления существенно изменила подходы к контрольно-надзорной деятельности органов государственной власти в пользу приоритета профилактических мероприятий, направленных на предотвращение совершения нарушений подконтрольными субъектами.

Налоговый мониторинг, как усовершенствованная форма взаимодействия налогового органа и налогоплательщика, предоставляет налогоплательщику возможность заблаговременно согласовать с налоговым органом подход к исчислению и исполнению обязанности по уплате налогов. В рамках такой формы взаимодействия еще на этапе планирования хозяйственных операций предупреждается возникновение налоговых рисков и споров, что позволяет налоговому органу перейти от сплошной проверки к совместной оценке с налогоплательщиком его налоговых рисков. Налоговый мониторинг выражает отношение доверия между налоговым органом и налогоплательщиком, в рамках которых налогоплательщик добровольно раскрывается перед налоговым органом и надеется на минимизацию своих налоговых рисков. При этом в рамках налогового мониторинга у налогоплательщика и налоговых органов также могут возникнуть спорные позиции, когда мотивированное мнение налогового органа противоречит позиции налогоплательщика по такому вопросу. Пунктом 8 ст. 105.30 НК РФ предусмотрено проведение взаимосогласительной процедуры в случае несогласия налогоплательщика с мотивированным мнением налогового органа. При этом проведение такой взаимосогласительной процедуры предусмотрено только с участием ФНС России. Представляется, что расширение применения налогового мониторинга и развитие взаимосогласительного

взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком требует наличия возможности проведения согласительной процедуры непосредственно налоговым органом, составившим мотивированное мнение, и налогоплательщиком в том числе с привлечением, при необходимости, медиатора.

В целом согласительное взаимодействие между субъектами с разновекторными интересами является проявлением синергетического подхода в праве. Синергетический подход поддерживает целенаправленное правовое регулирование, основанное на понимании специфики и закономерностей управляемого объекта. С точки зрения синергетики можно обосновать применение к налоговым правоотношениям интерактивного регулирования, предполагающего зависимость ответа регулятора на действия регулируемого от поведения последнего²⁵⁴. Такой подход отражает рекомендованную ОЭСР модель «развитых налоговых правоотношений» (enhanced tax relationship model), основанную на смещении акцента в налоговых правоотношениях с контроля на партнерскую модель взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком, где контрольные механизмы применяются лишь в отношении нежелающих сотрудничать. В качестве принципов «развитых налоговых правоотношений» ОЭСР выдвинула понимание сущности экономической деятельности, беспристрастность, пропорциональность принимаемых мер воздействия, открытость и интерактивное взаимодействие²⁵⁵. Впоследствии ОЭСР стала развивать идею «кооперативного комплаенса» как модели сотрудничества между налоговым органом и налогоплательщиком с целью своевременной уплаты надлежащей суммы налога²⁵⁶. Достижение согласованных решений в рамках указанных процедур будет способствовать профилактике совершения налогоплательщиками налоговых правонарушений в будущем посредством воздействия на формирование намерения налогоплательщика на совершение противоправных действий. Учитывая данную концепцию, развитые налоговые

²⁵⁴ См.: *Justin Dabner, Mark Burton*. Op. cit. P. 2.

²⁵⁵ См.: Fourth meeting of the OECD Forum on tax administration, 10–11 January 2008 // OECD : site. URL: <http://www.oecd.org/> (accessed: 03.03.2022).

²⁵⁶ См.: OECD Co-operative compliance: a framework, from enhanced relationship to co-operative compliance // OECD : site. URL: <https://www.oecd.org/> (accessed: 11.02.2022).

юрисдикции стали рассматривать налогоплательщиков как своих *клиентов*, чтобы подчеркнуть доброжелательное отношение налоговых органов к налогоплательщикам для усиления внутренней мотивации последних добровольно исполнять свои налоговые обязанности.

В качестве механизма, способствующего устранению конфликтности и достижению согласованных решений, выступает процедура медиации, являясь разновидностью согласительной процедуры между налоговым органом и налогоплательщиком, она основывается на добросовестности в раскрытии относимой информации как налогоплательщиком, так и налоговым органом с учетом сохранения конфиденциальности такой информации. Такой обмен позволяет обеспечить налогоплательщика достоверной информацией о своих налоговых рисках и их последствиях. Условием проведения такой процедуры является готовность налогоплательщика сотрудничать с налоговым органом, в государствах, внедривших подобную процедуру, установлен запрет на ее применение в отношении налогоплательщиков, которые проявляют недобросовестность при взаимодействии с налоговым органом (например, игнорируют запросы и требования налогового органа).

Отдельные зарубежные юрисдикции прибегают к активному внедрению таких механизмов в налоговых правоотношениях. Необходимость анализа опыта применения предупредительных мер таких государств, как Великобритания и США, обусловлена объективной развитостью налоговых систем этих государств и практик внедрения предупредительных мер²⁵⁷, в связи с чем другие налоговые юрисдикции, включая Российскую Федерацию, зачастую прибегают к заимствованию успешных практик правового регулирования указанных государств.

В частности, использование медиативных процедур имеет относительно долгую историю в США. Впервые налоговая медиация была введена в США, но и там приобретение данным институтом своего места в системе досудебного урегулирования налогового спора потребовало некоторых преобразований.

²⁵⁷ См.: *Manhire Jack*. Op. cit. P. 12.

Внедрение медиации в США в 1998 г. рассматривалось как *повышение эффективности переговорного процесса и развитие беспристрастного и справедливого подхода к разрешению налоговых споров* Департамента Апелляции Службы Внутренних Доходов (IRS's Appeals Office), созданного в 1927 г. Значительный срок функционирования независимого подразделения по разрешению налоговых споров и продолжительное использование переговорного процесса в рамках досудебного урегулирования споров объясняют первенство США во внедрении налоговой медиации. Медиация была введена в соответствии с Актом США 1998 г. «О реструктуризации и реформировании Службы Внутренних Доходов». Данный акт предусматривал возможность применения процедуры налоговой медиации только после исчерпания традиционных способов досудебного урегулирования налогового спора²⁵⁸. Позднее доступность налоговой медиации была расширена, распространившись на стадию налоговой проверки и стадию взимания налога в отношении случаев заключения соглашения об уменьшении суммы налоговой задолженности (*offer-in-compromise*) и взыскания штрафных санкций за неуплату налогов с трастового фонда.

В Великобритании в соответствии с Руководством Службы Доходов и Таможни Ее Величества к ситуациям, подходящим для проведения процедуры налоговой медиации, относятся случаи «разрыва» отношений между налоговым органом и налогоплательщиком (*relationship breakdown*), когда стороны полностью закрепились в своей позиции, вследствие чего повысилось напряжение при взаимодействии между сторонами, и поэтому разрешение конфликта в досудебном порядке практически невозможно без участия независимой третьей стороны²⁵⁹. Таким образом, медиация является инструментом *снижения конфликтности* в отношениях между налоговым органом и налогоплательщиком и создания условий для переговоров в целях достижения взаимовыгодного решения.

Согласительные механизмы имеются и в налоговом законодательстве Турецкой Республики. Закон 2018 г. № 7143 «О внесении изменений в некоторые

²⁵⁸ См.: IRS Restructuring and Reform Act of 1998 // IRS : site. URL: <https://www.irs.gov/> (accessed: 05.07.2021).

²⁵⁹ См.: Compliance checks: alternative dispute resolution — CC/FS21 // GOV.uk : site. URL: <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21> (accessed: 25.03.2022).

законы в связи с реструктурированием отношений, связанных со взиманием налогов и иных публичных доходов» был принят с целью упрощения порядка уплаты налогов, начисленных в связи с подачей уточненной налоговой декларации, предоставления льгот лицам, у которых в результате изменений налоговой базы в предыдущих периодах возникли дополнительные налоговые обязательства, а также установления возможности уменьшения общей величины налоговых обязательств в случае разрешения налоговых споров с использованием примирительных процедур без обращения в судебные органы²⁶⁰.

Так, вышеуказанный Закон устанавливает возможность уменьшения суммы пени на 80 % при условии разрешения возникших с налоговым органом споров с использованием примирительных процедур без обращения в суд, что направлено на сокращение государственных расходов и нагрузки на судебную систему. Налогоплательщику также предоставляется административное послабление в виде освобождения от дополнительной налоговой проверки, если, в том числе в процессе переговоров с налоговыми органами, он самостоятельно заявит о корректировке налоговой базы в сторону ее увеличения и добровольно уплатит дополнительную сумму налоговых обязательств. 11 ноября 2020 г. Великое национальное собрание Турции приняло закон, направленный на продление применения положений вышеуказанного Закона, и определило сроки уплаты скорректированной налоговой задолженности, возникшей до 31 августа 2020 г.²⁶¹

Помимо предусмотренных вышеуказанным Законом возможностей, общие положения турецкого налогового законодательства содержат механизмы, направленные на применение согласительных процедур. В частности, Закон «О порядке налогообложения» предусматривает, что налогоплательщик и налоговый орган могут заключить соглашение об итоговой сумме налоговых обязательств, основанное на компромиссе. Турецкая налоговая система также содержит механизмы стимулирования взаимодействия между налоговым органом и

²⁶⁰ См.: Vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun // Resmigazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 15.01.2021).

²⁶¹ См.: Bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun // Resmigazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 18.10.2022).

налогоплательщиком уже после инициирования налоговых проверок в целях оперативного урегулирования налоговых конфликтов без обращения в суд.

Одним из наиболее широко применяемых и продолжительно существующих механизмов является *uzlaşma* — согласительная процедура между налоговым органом и налогоплательщиком по определению итогового размера налоговых обязательств. Основной целью данного института является не только разрешение налоговых споров без дополнительных затрат, связанных с привлечением судебных органов, но и обеспечение более быстрого поступления налоговых доходов в бюджет и снижение издержек, связанных с соблюдением налогового законодательства²⁶². Данный институт регламентирован третьим разделом Закона «Об общем порядке налогообложения» (дополнительные ст. 1–12), который предусматривает два вида согласительных процедур: *до начисления сумм подлежащего уплате налога / после начисления налога*.

Первым в турецкую налоговую систему Законом 1963 г. № 205 была внедрена согласительная процедура, применяемая после того, как налогоплательщику уже начислена определенная сумма налога по результатам налоговой проверки. Позднее в 1985 г. турецкое законодательство было дополнено согласительной процедурой на более ранней стадии — до вынесения решения по налоговой проверке. В отличие от согласительной процедуры до начисления налога, для применения указанной процедуры необходимо наличие перечисленных в законе случаев, к которым, например, относится возможность различного толкования норм налогового законодательства, наличие различных правовых позиций налогового органа и судов. Для проведения данной процедуры поданное в срок заявление оценивается специальной комиссией на предмет возможности применения согласительной процедуры.

В случае успешного завершения согласительной процедуры законом предусмотрены гарантии как для налогового органа, предусматривающие недопустимость обжалования согласованного налогового обязательства, так и для налогоплательщика в части запрета проведения налоговым органом проверок по

²⁶² См.: *Ateş Oktar. Vergi hukuku. İstanbul, 2020. S. 167.*

тому же обязательству за период, в отношении которого была проведена согласительная процедура. Если согласительная процедура не была реализована, у налогоплательщика сохраняется право на судебное обжалование, при этом если срок на судебный пересмотр истек или составляет менее 15 дней, указанный срок подлежит продлению еще на 15 дней. Кроме того, если налоговому органу и налогоплательщику не удалось достигнуть согласия, в протоколе указывается определенная Комиссией сумма налогового обязательства, с которой налогоплательщик может согласиться вплоть до окончания срока на судебное обжалование начислений и воспользоваться преимуществами согласительных процедур.

Стоит заметить, что до недавнего времени налогоплательщик, подавший заявление о заключении соглашения с налоговым органом, основанного на компромиссе, не мог воспользоваться положениями ст. 376 Закона «Об общем порядке налогообложения» о льготе по налоговым штрафам, поскольку считалось, что в рамках такого соглашения налогоплательщику и так предоставляются льготные условия погашения налоговой задолженности. В соответствии с изменениями, внесенными в вышеуказанную статью Законом «О налоге на цифровые услуги и внесении изменений в отдельные законы и решение, имеющее силу закона № 375»²⁶³, налоговые штрафы, начисленные по итогам достигнутого между налоговым органом и налогоплательщиком соглашения, основанного на компромиссе, могут быть уменьшены на 25 % при условии уплаты итоговой суммы налоговой задолженности в течение одного месяца с момента подписания налогоплательщиком протокола о достижении компромисса.

Таким образом, турецкая налоговая система предусматривает разнообразные механизмы взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков на различных стадиях для урегулирования спорных вопросов в досудебном порядке. Существование института согласительных процедур между налоговым органом и налогоплательщиком способствует повышению собираемости налогов,

²⁶³ См.: Dijital hizmet vergisi ile bazı kanunlarda ve 375 sayılı kanun hükmünde kararnamede değişiklik yapılması hakkında kanun // Resmigazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 20.10.2023).

положительно воздействует на исполнение налогоплательщиками налоговых обязательств, являясь определенным профилактическим инструментом. Как отмечают турецкие исследователи, применение вышеуказанных институтов направлено на ускорение поступления налоговой задолженности в бюджет и предоставление дополнительных возможностей налогоплательщику устранить претензии со стороны налоговых органов с наименьшими издержками²⁶⁴.

На основании анализа зарубежного опыта можно сделать вывод о том, что согласительные процедуры выступают инструментами *формирования культуры согласия и доверительной коммуникации между налоговым органом и налогоплательщиком*. Поэтому достигнутые между налоговыми органами и налогоплательщиками соглашения в зарубежных правовых порядках предполагают их окончательность и неоспоримость, в том числе недопустимость их пересмотра в ходе других мероприятий налогового контроля, за исключением случаев выявления недостоверности сведений, сокрытия налогоплательщиком фактов, имеющих значения для определения налоговой обязанности.

На возможность применения договорных конструкций как средства, способного эффективно отражать волеизъявления участников в том числе административных правоотношений в целях *взаимовыгодного сотрудничества* с органами исполнительной власти, указывается и отечественными исследователями²⁶⁵. Стоит отметить, что возможность применения схожего механизма с определенными ограничениями допускается в российской юрисдикции, в частности, на стадии судебного разбирательства. В рамках действующего регулирования российской налоговой системы допускается заключение мировых соглашений (соглашений об урегулировании спора) между налоговым органом и налогоплательщиком только на стадии разрешения спора в судебном порядке.

Так, несмотря на то что НК РФ не предусматривает возможность заключения соглашения, регулирующего налоговые обязательства лица, за исключением

²⁶⁴ См.: *Sadık Kırbaç*. Vergi Hukuku, 21. bs. Ankara, Siyasal Kitabevi, 2018, S. 185, 193.

²⁶⁵ См.: *Демин А. В.* Общие вопросы теории административного договора. Красноярск, 1998. С. 15.

отдельных случаев (соглашение о ценообразовании) (глава 14.6 НК РФ), постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе»²⁶⁶ прямо устанавливает допустимость заключения соглашений об урегулировании налоговых споров, в которых могут быть признаны обстоятельства, влияющие на возникновение соответствующих налоговых последствий, влекущих изменение размера налоговой обязанности. С формально-юридической точки зрения закрепление возможности реализации примирительных процедур в налоговых правоотношениях в России произошло в 2019 г., когда в Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника (процедуре медиации)»²⁶⁷ были внесены изменения, позволяющие применять примирительные процедуры в административных и иных публичных правоотношениях.

Представляется, что более эффективно с точки зрения экономии издержек налогового органа и налогоплательщика и стимулирования взаимодействия между указанными субъектами нормативно закрепить возможность заключения таких соглашений и на досудебной стадии урегулирования налогового спора. Заключение таких соглашений будет способствовать снижению конфликтности в процессе взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком и обеспечит большую правовую определенность для обеих сторон, поскольку заключение соглашений об урегулировании спора в обязательном порядке предполагает отказ налогоплательщика от дальнейшего обжалования доначисленных сумм. Реализация соглашений об урегулировании спора в административном порядке может оказать превентивное влияние на налогоплательщика, *способствуя добровольному исполнению налоговых обязательств и сдерживая возникновение намерения уклониться от уплаты налогов в будущем.* Учитывая, что целью мер профилактики уклонения от уплаты налогов является демотивация налогоплательщика к реализации противоправного

²⁶⁶ См.: Вестник экономического правосудия РФ. 2014. № 9.

²⁶⁷ См.: СЗ РФ. 2010. № 31. Ст. 4162.

интереса, направленного на уклонение от уплаты налогов, законодательное закрепление возможности заключения таких соглашений положительно скажется на мотивации налогоплательщиков.

Таким образом, использование таких «малых (мягких)» воздействий может положительно сказаться на отношении налогоплательщика к исполнению своих налоговых обязанностей и служить мерой профилактики уклонения от уплаты налогов. Как отмечают отдельные исследователи в области финансового права, механизмы, предполагающие реализацию компромисса, могут являться наиболее приемлемым способом снятия противоречий между публичными и частными интересами²⁶⁸. Однако, если реализация таких мер не приводит к должному результату или не оказывает влияния на поведение налогоплательщика, то обосновывается применение более жестких мер в совокупности с гарантиями их соразмерности. Как не раз отмечал Конституционный Суд РФ, вмешательство государства в отношении собственности не должно нарушать равновесие между интересами общества и условиями защиты прав личности, что предполагает *разумную соразмерность* между используемыми средствами и преследуемой целью, с тем чтобы обеспечивался баланс конституционно признаваемых ценностей и лицо не подвергалось чрезмерному обременению (постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 31.01.2011 № 1-П, от 31.10.2019 № 32-П, от 05.03.2020 № 11-П). Такой подход будет способствовать снижению издержек, связанных с налоговым администрированием, поскольку последовательное применение и реализация предупредительных мер будут способствовать адресности их воздействия и использованию мер, требующих больших затрат от администраторов, только при наличии действительных рисков уклонения от уплаты налогов, что в целом обеспечит эффективность мер предупреждения уклонения от уплаты налогов.

Налоговое администрирование в Российской Федерации в целом нацелено на развитие синергетического подхода, подразумевающего возможность использования механизмов самоорганизации посредством самостоятельного

²⁶⁸ См.: Публичные и частные интересы в финансовом праве. С. 90.

урегулирования сторонами различных конфликтов. Так, в утвержденной Федеральной налоговой службой в 2013 г. Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в качестве основополагающей цели поименован переход к внесудебному порядку урегулирования споров без участия суда, в том числе путем развития примирительных или взаимосогласительных процедур²⁶⁹.

Таким образом, представляется, что принципы налогового администрирования, к соблюдению которых стремится российская налоговая практика, всецело соответствуют выявленным в данном исследовании принципам синергетического подхода как меры профилактики совершения нарушений налогового законодательства. Учитывая проведенный анализ зарубежного опыта и направлений совершенствования российского налогового администрирования, следует отметить наличие сформировавшихся предпосылок для закрепления в российском налоговом законодательстве инструментов синергетического подхода к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком как основополагающей меры профилактики уклонения от уплаты налогов.

Вместе с тем, учитывая зарубежный опыт развития примирительных процедур, потребуется внесение изменений в российское налоговое законодательство в части предоставления налоговому органу полномочий идти на уступки при взаимодействии с налогоплательщиком и установления пределов реализации таких полномочий в целях формирования коммуникативных компетенций у налоговых органов. Поэтому границы усмотрения налогового органа при заключении таких соглашений должны быть установлены законом. Реализация таких мер способствует расширению применения договорного метода в налоговых правоотношениях. Однако применение такого метода в публичных правоотношениях обладает определенными особенностями и требует четкой регламентации порядка и способов взаимодействия между налоговым органом и налогоплательщиком при реализации таких мер. За основу можно взять положения указанного постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 50 в части

²⁶⁹ См.: Приказ ФНС России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78 «Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ на 2013–2018 гг.» // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/4052937/?ysclid=luqkyelrj_2103651921 (дата обращения: 06.12.2023).

пределов полномочий налоговых органов при заключении мировых соглашений в рамках судебного разбирательства, предусматривающих договоренности между налоговым органом и налогоплательщиком, не изменяющие нормативно установленные правила, но допускающие признание обстоятельств, от которых зависит наступление соответствующих налоговых последствий (признание неучтенных сумм расходов и налоговых вычетов, влияющих на установление действительного размера налоговых обязательств, признание наличия смягчающих обстоятельств и т. д.).

В последнее время в действующем налоговом регулировании имеются тенденции расширения информационных отношений между налоговым органом и налогоплательщиком. Так, Федеральным законом от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»²⁷⁰ ст. 31 НК РФ была дополнена пунктом 7, предусматривающим наделение налоговых органов полномочиями по информированию налогоплательщиков о наличии задолженности посредством СМС-сообщений и электронной почты не чаще одного раза в квартал при условии получения их согласия на такое информирование. Указанные изменения свидетельствуют о постепенном расширении механизмов взаимодействия налоговых органов и налогоплательщиков, что является благоприятной почвой для дальнейшего внедрения и согласительных процедур.

На формирование противоправных намерений воздействует в том числе неопределенность правового регулирования отношений, связанных с формированием итогового размера налогового обязательства, подлежащего взысканию с налогоплательщика, особенно если на него влияют цифровые системы налоговых органов. Такая ситуация складывается в российской налоговой системе, когда взысканию подлежит отрицательное сальдо единого налогового счета налогоплательщика, формируемое на основании начислений в соответствии с данными налоговой отчетности, обрабатываемой техническими системами налоговых органов, а также расчетами, производимыми непосредственно

²⁷⁰ См.: СЗ РФ. 2019. № 39. Ст. 5375.

налоговыми органами. Такая система требует урегулированной процедуры совместной сверки между налоговыми органами и налогоплательщиками, по результатам которой составляется согласованный акт сверки, который должен влечь правовые последствия в виде корректировки итоговой суммы налогового обязательства. Подпункт 5.1 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщику право на проведение сверки с налоговым органом принадлежности единого налогового платежа, то есть очередности исполнения налоговой обязанности такого налогоплательщика, и заключение акта такой сверки с налоговым органом. Соответственно, на текущий момент российское налоговое законодательство закрепляет только право налогоплательщика на проведение сверки и корреспондирующую обязанность налоговых органов, но не устанавливает *порядок такой сверки и фиксации ее результатов*. В связи с этим для повышения эффективности сверки необходимо нормативно закрепить порядок ее проведения в качестве согласительной процедуры.

Резюмируя вышеизложенное, нельзя не согласиться с А. В. Деминым в том, что «в условиях, когда грань между правомерным поведением и извлечением необоснованной налоговой выгоды размывается, продуцируя серые зоны между правом и неправом, инновационные модели налогового администрирования, построенные на взаимопонимании, доверии и компромиссах, придают налогоплательщику уверенность в том, что его налоговая стратегия соответствует букве и духу налогового права»²⁷¹. Данный подход может быть реализован посредством механизмов, обеспечивающих взаимодействие налоговых органов и налогоплательщиков для решения вопроса без проведения контрольных мероприятий, влекущих применение мер государственного принуждения.

Необходимость построения партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками была признана ОЭСР в принятой ею Сеульской декларации еще в рамках третьего форума по налоговому администрированию в сентябре 2006 г. в целях борьбы с уклонением от уплаты налогов. Выделяют три вида подходов к формированию отношений между налогоплательщиком и

²⁷¹ Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект. С. 196.

государством — основанному на принципе власти, принципе права или принципе взаимных интересов. При этом именно подход, основанный на *взаимных интересах*, рассматривается как способный обеспечить большую предсказуемость налогообложения, уменьшить долю теневой экономики в государстве и снизить издержки налогового контроля²⁷². Реализация взаимных интересов прежде всего обеспечивается через применение согласительных механизмов в налоговом праве.

Таким образом, меры стимулирования налогоплательщиков к взаимодействию с налоговым органом в условиях неопределенности и усложнения содержания налоговых правоотношений методологически основываются на применении нетрадиционного подхода, в качестве которого может выступать относительно новый методологический инструментарий в виде 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.

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. Для

²⁷² См.: Цветков И. В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой сфере // Финансы. 2008. № 8. С. 39.

повышения эффективности сверки рекомендуется нормативно закрепить порядок ее проведения.

2.2. Меры поощрения добросовестного налогового поведения в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов

Одним из направлений профилактики уклонения от уплаты налогов является поощрение добросовестного налогового поведения. В некоторых юрисдикциях существуют специальные налоговые льготы для налогоплательщиков, систематически соблюдающих налоговое законодательство. Реализация мер профилактики предполагает предоставление ориентированным на нее налогоплательщикам в целях стимулирования добросовестного поведения юридически оправданных преимуществ по сравнению с теми, кто не проявляет заинтересованность в надлежащем исполнении налоговых обязательств.

Переориентация налогового администрирования преимущественно на применение мер профилактики уклонения от уплаты налога в целях стимулирования добровольного исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязательств является относительно новым направлением налогово-правового регулирования. В некоторых государствах уже реализованы специальные инструменты, направленные на стимулирование добровольного исполнения налоговых обязательств.

Стимулирование добросовестного налогового поведения может осуществляться посредством как налоговых, так и неналоговых механизмов.

Традиционным налоговым механизмом стимулирования какого-либо вида деятельности следует считать налоговые льготы, которые можно рассматривать в качестве проявления регулирующей функции налогов.

Понятие налоговой льготы определено п. 1 ст. 56 НК РФ как любое преимущество, предоставляемое отдельным категориям налогоплательщиков по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать

налог или уплачивать его в меньшем размере. При этом судебной практикой данное понятие было конкретизировано — из него были исключены освобождения объектов из-под налогообложения, которые могут применяться *всеми категориями налогоплательщиков*, осуществляющих указанные в законе операции, поскольку льгота должна поощрять конкретную категорию налогоплательщиков²⁷³. В этой связи представляется, что для стимулирования соблюдения налогового законодательства в законе на стадии перехода на эффективный порядок предупреждения уклонения от уплаты налогов, ориентированный на приоритет профилактических мер, как было указано в соответствующем разделе, должны быть предусмотрены определенные преимущества для добросовестных налогоплательщиков, не допускающих уклонение от уплаты налогов ни в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, ни в форме злоупотребления правом.

Так, в Турецкой Республике существует специальная налоговая льгота для добросовестных налогоплательщиков, которая появилась в турецкой налоговой системе с принятием Закона от 23.02.2017 № 6824 «О перераспределении государственных доходов и внесении изменений в некоторые законы и решения, имеющие силу закона», которым была изменена дополнительная ст. 121 Закона «Об индивидуальном подоходном налоге»²⁷⁴. Такая налоговая льгота предусматривает налоговый кредит, то есть вычет из налога в размере 5 % от суммы подлежащего уплате налога.

Для применения вычета из налога лицо должно соответствовать всем установленным в статье условиям, так называемым *критериям добросовестности*. Первым условием является своевременная подача налоговых деклараций в году применения данного налогового кредита и в течение двух предшествующих налоговых периодов. При этом подача уточненной налоговой декларации или налоговой декларации с нарушением срока в связи с деятельным раскаянием, когда

²⁷³ См.: Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 «О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость» // Вестник ВАС РФ. 2014. № 7.

²⁷⁴ См.: *Bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelelerde değişiklik yapılmasına dair kanun* // Resmigazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 06.09.2022).

налогоплательщик исключительно по собственной инициативе заявляет о наличии неучтенных доходов и уплачивает соответствующий размер налога и пеней в течение 15 дней с момента подачи *заявления о деятельном раскаянии*, не нарушает данное условие. Следующими условиями являются своевременная уплата налогов в текущем и как минимум в течение двух предыдущих налоговых периодах, а также отсутствие случаев доначисления налогов или взыскания на основании постановления налогового органа за текущий и два предыдущие налоговые периоды, однако последующий отказ налогового органа от взысканной суммы налога в результате достижения компромисса на основании соглашения о примирении между налоговым органом и налогоплательщиком исключает нарушение данного условия. Еще одним условием является отсутствие на момент применения данной налоговой льготы задолженностей по налогам, включая штрафы, в установленной сумме.

Последним условием является запрет на применение такой налоговой льготы налогоплательщиком, который привлекался к ответственности в соответствии со ст. 359 Закона «О порядке налогообложения» за искажение фактов хозяйственной жизни вследствие указания ложных сведений или фальсификации документов в течение четырех лет, предшествующих году подачи налоговой декларации по налогу, в отношении которого заявляется налоговый кредит для добросовестных налогоплательщиков. Если уже после того, как данная налоговая льгота была применена к сумме подлежащего уплате налога, было выявлено нарушение одного из критериев добросовестности, необоснованно заниженная сумма налога подлежит доначислению *без применения штрафных санкций*.

В турецком законодательстве добросовестное налоговое поведение также поощряется через предоставление таким налогоплательщикам возмещения НДС в ускоренном порядке²⁷⁵. Льготные условия, заключающиеся в возможности получения возмещения НДС при предоставлении гарантии в размере всего 4 % от суммы, превышающей установленный размер, предоставляются только при

²⁷⁵ См.: Дирксен Т. В. Налоговое стимулирование экспортной деятельности в Турецкой Республике // Налоги и налогообложение. 2021. № 3. С. 108.

соблюдении налогоплательщиками так называемых условий добросовестности. Условия добросовестности считаются соблюденными налогоплательщиками, которые своевременно и полностью уплачивали надлежащим образом рассчитанные суммы индивидуального подоходного, корпорационного налогов и НДС как минимум в течение 5 лет, при этом предоставление отсрочки по уплате налогов не приводит к нарушению этого условия. Если экспортная компания осуществляет деятельность менее 5 лет, то данное условие считается соблюденным при надлежащей уплате этих налогов в течение всего срока деятельности налогоплательщика. В случае наличия несоответствия некоторых документов налоговому законодательству льготные условия сохраняют силу, если сумма, содержащаяся в этих документах, не превышает 5 % от суммы подлежащего возмещению налога.

Как отмечает В. М. Зарипов, анализ опыта Турецкой Республики по стимулированию добросовестного налогового поведения дает понимание об отсутствии в России механизма поддержки добросовестных налогоплательщиков, в связи с чем предлагается введение на системной основе известных потребителям программ лояльности (скидки, кэшбеки, бонусы), учитывающих суммы ранее уплаченных налогоплательщиком налогов, которые именуются *налоговым капиталом*, чтобы у российского бизнеса и граждан формировалась устойчивая мотивация платить налоги²⁷⁶. Налоговый капитал как объем уплаченных налогоплательщиком налогов предлагается использовать для повышения доступности рассрочек (отсрочек), предоставления субсидий на определенные социально значимые цели гражданам и бизнесу. Такое предложение представляется разумным, учитывая, что действующая российская налоговая система действительно не содержит необходимых мер стимулирования добросовестного налогового поведения. Меры стимулирования добросовестности как таковые предусмотрены только ст. 48 Федерального закона от 31.07.2020 № 248-ФЗ «О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации», который не распространяет свое действие на налоговый

²⁷⁶ См.: Зарипов В. М. Комментарии // Налоговед. 2023. № 2. С. 21.

контроль. Указанной статьей установлена возможность разрабатывать критерии добросовестности и вводить меры нематериального поощрения добросовестных контролируемых лиц.

Представляется, что в российском законодательстве ускоренное возмещение НДС в соответствии со ст. 176.1 НК РФ фактически не выполняет функцию поощрения добросовестного налогового поведения, поскольку своевременное декларирование налоговых обязательств, отсутствие налоговых правонарушений, а также налоговой задолженности не выступают в качестве условий применения заявительного порядка возмещения НДС. Для его применения достаточно иметь определенную сумму уплаченных налогов, при этом неважно, были они добровольно задекларированы налогоплательщиком или выявлены налоговым органом по результатам налоговой проверки. Впоследствии налоговый законодатель прибегает к еще большему смягчению условий применения льготного порядка возмещения НДС, в связи с чем теряется направленность применения заявительного порядка на стимулирование добросовестного налогового поведения²⁷⁷.

Меры стимулирования добросовестного поведения налогоплательщика в рамках механизма уплаты НДС применяются только в отношении возмещения НДС в заявительном порядке за налоговые периоды 2022–2025 гг. Так, налогоплательщикам в указанный период предоставляется возможность получить возмещение НДС до окончания камеральной налоговой проверки без предоставления банковской гарантии (поручительства) в *пределах суммы уплаченных налогов* за налоговый период, предшествующий году, в котором подается заявление о возмещении НДС в заявительном порядке. Кроме того, у налогового органа должны отсутствовать сведения, указывающие на возможное нарушение такими налогоплательщиками налогового законодательства при уплате НДС.

²⁷⁷ См., напр.: Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона “О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации”» // СЗ РФ. 2022. № 13. Ст. 1956.

В качестве примера мер стимулирования добросовестного налогового поведения в российской налоговой системе можно привести условия для получения рассрочки (отсрочки) по уплате налогов (сборов, страховых взносов). Так, в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 62 НК РФ проведение производства по делу о налоговом правонарушении является обстоятельством, исключающим предоставление рассрочки (отсрочки) или инвестиционного налогового кредита. При этом не совсем ясно, что понимается под ведением производства по делу о налоговом правонарушении. Аналогия с законодательством об административных правонарушениях позволяет сделать вывод, что для возбуждения производства должен быть соответствующий акт о выявленном правонарушении, впоследствии результатом такого производства может быть как решение, подтверждающее факт нарушения, так и устанавливающее отсутствие оснований для привлечения к ответственности. Соответственно, не сам факт совершения правонарушения, а предположительная информация о его совершении выступает препятствием для переноса обязанности по уплате налога на более поздний срок. Сравнительный анализ применения таких стимулирующих мер турецким законодателем показывает, что обычно в качестве условия предоставления льготного режима (налоговой льготы для добросовестных налогоплательщиков) выступает отсутствие *уже установленных фактов* совершения налоговых правонарушений.

Мера стимулирования добровольного соблюдения налогового законодательства также зиждется на наличии механизмов, обеспечивающих возможность налогоплательщиков получить соответствующую поддержку при наличии объективных трудностей, в том числе в связи с тяжелым финансовым положением, заключающихся в наличии благоприятных условий для получения отсрочки (рассрочки). Принудительный механизм взыскания, не учитывающий фактического финансового положения налогоплательщика, также приводит к дестимулированию налогоплательщика добровольно соблюдать налоговое законодательство и может спровоцировать уклонение от уплаты налогов. Таким образом, профилактика уклонения от уплаты налогов также должна предполагать наличие механизмов, стимулирующих налогоплательщиков декларировать свои

обязательства, несмотря на возможные объективные финансовые препятствия к уплате налогов.

В отдельных зарубежных государствах, например, в США существуют механизмы, стимулирующие налогоплательщиков, испытывающих временные финансовые трудности, раскрывать свои налоговые обязательства. В США функционирует инструмент урегулирования налоговой задолженности *путем снижения ее размера* ввиду наличия определенных обстоятельств, что является более привлекательным инструментом по сравнению с налоговой отсрочкой (рассрочкой). Основным условием применения данного механизма является представление налогоплательщиком всех законно установленных налоговых деклараций в надлежащий срок. Для заключения такого соглашения налогоплательщику необходимо представить всю информацию, относящуюся к его финансовому положению, для обеспечения возможности налоговых органов по определению разумной потенциальной платежеспособности налогоплательщика (*reasonable collection potential*). При заключении указанного соглашения налоговое законодательство США допускает применение согласительной процедуры, в том числе с участием независимого медиатора. Такая согласительная процедура применяется, если налогоплательщик не согласен с произведенным налоговым органом расчетом разумной потенциальной платежеспособности (RCP), в том числе в части оценки стоимости активов налогоплательщика, прогноза его будущих доходов. Как правило, налоговый орган может снизить сумму подлежащей уплате задолженности с учетом разумной платежеспособности налогоплательщика, если придет к выводу, что полное взыскание этих сумм создаст существенные экономические трудности для налогоплательщика, что будет несправедливо по отношению к такому налогоплательщику ввиду наличия исключительных обстоятельств, а также у налоговых органов имеются объективные сомнения о возможности взыскания с такого налогоплательщика суммы налоговой задолженности в полном объеме²⁷⁸. На официальном сайте

²⁷⁸ См.: Offer in Compromise // IRS : site. URL: <https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise> (accessed: 11.05.2023).

Службы Внутренних Доходов США размещен онлайн-сервис, позволяющий налогоплательщикам пройти тестирование на предмет соответствия критериям, необходимым для успешного заключения соглашения об урегулировании задолженности.

Турецкий законодатель также уделяет внимание сокращению налоговой нагрузки в отношении пеней и штрафов по налогам в целях стимулирования полного и быстрого погашения налоговых обязательств перед государством. Согласно Закону от 11.05.2018 № 7143 «О внесении изменений в некоторые законы в связи с реструктурированием отношений, связанных со взиманием налогов и иных публичных доходов», пени по налоговым недоимкам, возникшим после 31 марта 2018 г., рассчитываются на основании внутреннего индекса роста цен (Yİ-ÜFE)²⁷⁹. Внутренний индекс роста цен определяется на каждый месяц и публикуется на официальном сайте Института статистики Турции. Расчет пеней в соответствии с внутренним индексом роста цен является более выгодным по сравнению с ранее применяемой величиной в размере 1,6 % в месяц, учитывая, что среднее значение величины внутреннего индекса роста цен составляет около 0,74 %. Применение новой расчетной величины приводит к сокращению общей суммы налоговой задолженности. Таким образом, данный закон фактически подразумевает предоставление льготы в виде применения уменьшенного размера индекса роста цен при расчете подлежащей уплате пени *в случае полного погашения налоговой задолженности в установленные сроки*²⁸⁰. Такая льгота предоставляется посредством обращения в соответствующее подразделение налогового органа, таможенного органа или местной администрации, если налоговая задолженность возникла вследствие неуплаты местного налога. Уменьшенная в результате такой корректировки сумма налоговой задолженности может быть уплачена в рассрочку. Закон определяет, что рассрочка предоставляется на срок не более двух лет путем внесения платежей равной суммы

²⁷⁹ См.: Vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun // Resmigazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 15.10.2022).

²⁸⁰ См.: Дирксен Т. В. Меры стимулирования добросовестного налогового поведения: опыт Турции и российские перспективы // Налоговед. 2023. № 2. С. 23.

один раз в два месяца в течение двухлетнего периода. При уплате налоговой задолженности в рассрочку соответствующая сумма увеличивается на повышающий коэффициент, который зависит от срока, на который предоставляется рассрочка. Максимальное значение коэффициента составляет 1,15 при двухлетнем периоде рассрочки. В случае нарушения срока уплаты первых двух платежей действие положений данного закона в отношении налогоплательщика, допустившего нарушения срока уплаты части платежа, прекращается, и вместо внутреннего индекса роста цен применяется повышенный размер процента, на основании которого рассчитывается пеня. При единовременной уплате налоговой задолженности повышающий коэффициент не применяется. Если налоговая задолженность полностью уплачивается в два платежа, то размер пеней по налогу уменьшается на 50 %. Таким образом, турецкий законодатель стимулирует налогоплательщика как можно быстрее погасить налоговую задолженность, уменьшая ее итоговую величину, исходя из того, что чем больше сумма задолженности, тем меньше вероятность ее полного погашения налогоплательщиком.

Представляется, что российское налоговое законодательство, регулирующее институт рассрочки (отсрочки), нуждается в совершенствовании с учетом зарубежного опыта в целях стимулирования добросовестного налогового поведения, предполагающего как добровольное представление достоверной налоговой отчетности, так и оперативное погашение налоговой задолженности с учетом разумной платежеспособности налогоплательщика. В российской налоговой системе налогоплательщик должен выполнить целый ряд достаточно обременительных условий, при этом предоставление ему отсрочки (рассрочки) не гарантируется, налоговый орган может отказать в случае наличия сомнений в достоверности представленных документов либо в наличии соответствующих оснований. Кроме того, по-прежнему сохраняется возможность получения беспроцентной отсрочки только в случаях причинения налогоплательщику ущерба в результате технологической катастрофы, стихийного бедствия или бюджетного недофинансирования.

В отчете Счетной палаты РФ, посвященной эффективности мероприятий налогового контроля, отмечено, что анализ правоприменительной практики использования налогоплательщиками рассрочек в связи с отсутствием возможности единовременной уплаты доначислений по результатам выездных налоговых проверок свидетельствует о неостребованности ее использования, в связи с чем рассрочка в текущем регулировании *не является эффективной мерой для поддержания платежеспособности и финансовой устойчивости налогоплательщика*²⁸¹.

Как указано в отчете Счетной палаты РФ, из 97 обращений налогоплательщиков с заявлением о предоставлении рассрочки такие рассрочки получены только в семи случаях, по остальным обращениям налоговыми органами направлены отказы в связи с непредставлением полного пакета документов. Кроме того, потенциальная возможность обратиться за рассрочкой сумм доначисленных налогов имела в 2,425 случаях необжалованных решений налоговых органов, по которым числится задолженность на сумму 90,0 млрд рублей по состоянию на 1 июля 2022 г. Использование на этапе урегулирования задолженности механизмов взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщика, в том числе путем стимулирования налогоплательщика обращаться к налоговым органам при отсутствии объективной возможности единовременной уплаты сумм задолженности, позволило бы повысить эффективность собираемости налогов.

Неэффективность механизмов поддержки платежеспособности налогоплательщика не только не обеспечивает исполнимость решений налоговых органов по результатам налоговых проверок, но и может стать причиной формирования противоправных намерений налогоплательщика, приводящих к уклонению от уплаты налогов, вследствие возникновения у налогоплательщика финансовых проблем.

Однако положительным движением в направлении расширения применения рассрочек (отсрочек) по уплате налогов является правовая позиция ФНС России по

²⁸¹ См.: Отчет Счетной палаты РФ о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года».

вопросу заключения мировых соглашений, отраженная в письме ФНС России от 17.08.2023 № БВ-4-7/10590@ «Об основных принципах урегулирования споров»²⁸². Еще Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации была высказана позиция о возможности предоставления рассрочек (отсрочек) при заключении мировых соглашений в судебном процессе в соответствии с положениями налогового законодательства (глава 9 НК РФ)²⁸³. Однако в письме Федеральная налоговая служба развила указанный подход и истолковала в пользу налогоплательщиков ограничение на предоставление рассрочек (отсрочек) налогоплательщику, в отношении которого возбуждено производство по уголовному делу (в силу подп. 1 п. 1 ст. 62 НК РФ наличие возбужденного уголовного дела является обстоятельством, исключающим предоставление рассрочки (отсрочки)). По смыслу, заложенному указанным письмом, целью рассрочек (отсрочек) является стимулирование погашения налоговой задолженности, которая с учетом необходимости обеспечения возмещения вреда и исправления налогоплательщика в будущем, должна быть доступна и для таких налогоплательщиков. Хотя данный вывод является спорным, поскольку усматривается предоставление не предусмотренных законом преимуществ лицам, уклоняющимся от уплаты налогов, в целом тенденция расширения применения указанного института для целей стимулирования исполнения налоговой обязанности является положительной.

Таким образом, механизмы стимулирования добросовестного налогового поведения в качестве правовых мер профилактики уклонения от уплаты налогов могут предусматривать как поощрение налогоплательщиков, соблюдающих налоговое законодательство путем установления специальных налоговых льгот, так и поддержку налогоплательщиков, которые не могут надлежащим образом исполнить свои налоговые обязательства в силу объективных уважительных причин.

²⁸² См.: Легалакт : сайт. URL: <https://legalacts.ru/doc/pismo-fns-rossii-ot-17082023-n-bv-4-710590-ob-osnovnykh/?ysclid=luqk8p61m5175948934> (дата обращения: 15.05.2023).

²⁸³ См.: Постановление Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 «О примирении сторон в арбитражном процессе».

Еще одним важным налоговым механизмом поощрения добросовестного налогового поведения выступает механизм предоставления налогоплательщику возможности добровольно устранить допущенное нарушение без негативных последствий для налогоплательщика. В отдельных зарубежных юрисдикциях (например, в налоговом законодательстве Казахстана) прямо подчеркивается, что целью камерального контроля является предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам такого контроля, в том числе путем представления налоговой отчетности или уплаты налога в бюджет без применения штрафных санкций (п. 2 ст. 94 НК РФ). При выявлении нарушений по итогам камерального контроля казахстанский налоговый орган направляет налогоплательщику уведомление об устранении нарушений, в случае устранения которых к налогоплательщику *не применяются* меры ответственности.

Турецкий опыт также отражает необходимость предоставления налогоплательщику возможности добровольно устранить допущенные нарушения в течение определенного срока. Так, в соответствии со ст. 371 Закона Турецкой Республики «Об общем порядке налогообложения» налогоплательщик может до начала налоговой проверки подать заявление о деятельном раскаянии (*pişmanlıkla verilen bayanname*), что предоставляет ему возможность освобождения от налоговой ответственности в случае представления уточненной налоговой декларации и уплаты суммы налога и пеней в течение 15 дней со дня подачи такого заявления.

В российской налоговой системе налогоплательщик также может самостоятельно в том числе после получения от налогового органа информации о выявленном налоговом риске уточнить налоговые обязательства на особых условиях. Так, подп. 1 п. 4 ст. 81 НК РФ предусмотрено, что налогоплательщик освобождается от ответственности, если представит уточненную налоговую декларацию при условии, что на момент ее представления он обеспечит наличие положительного сальдо единого налогового счета в размере недоимки и соответствующих пеней.

В редакции указанной нормы, действовавшей до 01.01.2023, была предусмотрена необходимость уплаты недоимки и пеней. В связи с этим следует отметить, что ранее налог считался уплаченным со дня предъявления платежного поручения в банк при наличии достаточной суммы денежных средств на банковском счете налогоплательщика, то есть его можно было уплатить *даже при наличии задолженности по другому налогу*, в то время как положительное сальдо единого налогового счета означает отсутствие какой-либо задолженности. Соответственно, представляется, что действующая редакция *ужесточает* условия применения указанного освобождения — налогоплательщик должен не только перечислить суммы соответствующей недоимки и пеней, но и погасить имеющуюся задолженность по другим налогам, с которой он гипотетически может быть не согласен. Думается, что такое ужесточение не будет способствовать мотивированию налогоплательщиков добровольно уточнить свои налоговые обязательства, напротив, оно дестимулирует налогоплательщиков.

Представляется, что добровольное уточнение налоговых обязательств для выполнения функции мотивации добросовестного налогового поведения должно быть *самостоятельным основанием* для освобождения налогоплательщика от ответственности. Аналогичное мнение можно встретить у отечественных ученых в сфере налогового права²⁸⁴. Так, Д. В. Тютин полагает, что подход действующего налогового законодательства по своей сути «дополняет» состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, поскольку отсутствуют основания для привлечения к ответственности только за сам факт неуплаты налога при достоверном декларировании налоговой обязанности.

На текущий момент самостоятельное выявление налогоплательщиком ошибок и неточностей и их устранение путем представления уточненных налоговых деклараций в отсутствие уплаты недоимки и пеней может рассматриваться только в качестве смягчающего ответственность обстоятельства, о чем свидетельствует судебная практика — п. 17 Информационного письма Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения

²⁸⁴ См.: Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. Подготовлено для СПС «КонсультантПлюс», 2020.

арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²⁸⁵. ФНС России также отмечает, что само по себе формирование положительного сальдо единого налогового счета на момент представления уточненной налоговой декларации также должно рассматриваться в качестве смягчающего ответственность обстоятельства и приводить к снижению размера штрафа пропорционально такому положительному сальдо единого налогового счета²⁸⁶.

В российской правовой системе стимулирование добросовестного налогового поведения также осуществляется посредством косвенных налоговых льгот, которые заключаются в получении определенных преимуществ налогоплательщиком в процессе осуществления своей хозяйственной деятельности, напрямую не связанных с налогообложением. В качестве примера можно привести постановления Правительства РФ от 16.12.2020 № 2136 «Об утверждении Правил предоставления в 2023 году из федерального бюджета субсидий российским организациям на финансовое обеспечение мероприятий по проведению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в области средств производства электроники»²⁸⁷, от 12.12.2019 № 1649 «Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским организациям на финансовое обеспечение затрат на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по современным технологиям в рамках реализации такими организациями инновационных проектов и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации»²⁸⁸, определяющие порядок предоставления субсидий из федерального бюджета российским организациям на осуществление НИОКР.

Косвенные налоговые льготы зарубежными специалистами рассматриваются в качестве эффективного инструмента сдерживания налоговых правонарушений²⁸⁹.

²⁸⁵ См.: Вестник ВАС РФ. 2003. № 5.

²⁸⁶ См.: Письмо ФНС России от 27.12.2023 № БВ-4-7/16343@ «О применении положений статьи 122 НК РФ при предоставлении уточненных налоговых деклараций в порядке статьи 81 НК РФ» // Официальные документы. 2024. № 3.

²⁸⁷ См.: СЗ РФ. 2020. № 52 (Ч. I). Ст. 8823.

²⁸⁸ См.: СЗ РФ. 2019. № 51 (Ч. II). Ст. 7619.

²⁸⁹ См.: *Joshua D. Blank*. Collateral compliance // *University of Pennsylvania Law Review*. 2014. P. 799.

Полагаем, что под косвенными льготами можно понимать предоставление государством лицу определенных преимуществ в связи с добросовестным исполнением налоговых обязанностей вне рамок налоговых правоотношений. В США условием для вступления в программу финансовой поддержки граждан в целях приобретения жилого имущества (льготная ипотека) является отсутствие установленных фактов совершения налоговых правонарушений или непогашенной налоговой задолженности²⁹⁰. Посредством косвенных льгот налоговый платеж может имплицитно приобрести возмездный характер, благодаря чему у налогоплательщика может сложиться представление, что он не просто лишается части своего имущества, а получает взамен какое-то благо от государства.

Помимо косвенных льгот, существуют так называемые косвенные санкции, не предполагающие денежных взысканий и применяемые уполномоченным органом, отличным от налогового органа. В отдельных штатах США предусмотрен отзыв водительского удостоверения за налоговые правонарушения в крупном размере²⁹¹. Российское законодательство также содержит нормы, позволяющие приостановить действие лицензии при совершении лицом отдельных налоговых правонарушений. Так, в соответствии с п. 1 ст. 20 Федерального закона от 22.11.1995 № 171-ФЗ «О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции»²⁹² поступление от налогового органа информации о совершении налогового правонарушения в виде указания недостоверных сведений в декларации по акцизам на алкогольную продукцию, повлекшего занижение налоговой базы, является основанием для приостановления действия лицензии.

Представляется, что косвенные льготы действительно могут положительно сказываться на налоговой дисциплине, при этом косвенные санкции в случае несоразмерности совершенному нарушению могут повлечь более агрессивное

²⁹⁰ См.: *Dan Green*. FHA Mortgages: Common Questions from Borrowers with Bad Credit // MORTGAGE REPORTS. 2013. June 9.

²⁹¹ См.: *Nannette Miranda*. Perea Targets Delinquent Taxpayers' Licenses to Drive // ABC LOCAL KSFN. 2011. June 8.

²⁹² См.: СЗ РФ. 1995. № 48. Ст. 4553.

уклонение от уплаты налогов. Хотя, по мнению зарубежных специалистов, косвенные санкции являются более эффективными по сравнению с традиционными, поскольку они более ощутимы для лица (сопряжены с риском лишиться реального блага, которое зачастую не может быть заменено иным благом), в то время как традиционные санкции, выражающиеся в дополнительном денежном взыскании, не могут оказывать такого эффекта в отношении плательщика, для которого уклонение от денежного взыскания входит в пределы допустимого²⁹³. При этом косвенные налоговые санкции могут нарушать конституционный принцип равенства налогоплательщиков, поскольку не все налогоплательщики, совершившие одно и то же правонарушение, обладают сопоставимыми благами.

Таким образом, меры поощрения добросовестного налогового поведения могут 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 или изъятия 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

²⁹³ См.: *Joshua D. Blank. Collateral compliance. P. 750.*

добросовестных налогоплательщиков, не допускающих уклонения от уплаты налогов ни в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, ни в форме злоупотребления правом;

- необходимо повысить направленность процедуры ускоренного (заявительного) порядка возмещения НДС 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 представление налогоплательщику возможности добровольно устранить допущенное нарушение в соответствии с подп. 1 п. 4 ст. 81 НК 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 всей имеющейся у налогоплательщика задолженности, с которой налогоплательщик потенциально может быть не согласен.

2.3. Меры упрощения исполнения налоговых обязанностей в системе мер профилактики уклонения от уплаты налогов

Меры упрощения исполнения налоговых обязанностей являются важным фактором эффективной профилактики налоговых правонарушений. Обеспечение добровольного исполнения налоговой обязанности объективно невозможно в ситуации, когда налогоплательщики испытывают существенные трудности в применении норм налогового законодательства и определении своих налоговых обязательств.

Сложная налоговая система является препятствием для надлежащего исполнения налоговой обязанности, в связи с чем применение мер, направленных на упрощение восприятия налоговых норм и облегчение уплаты налогов, может способствовать профилактике уклонения от уплаты налогов. Как справедливо отмечает А. В. Демин, анализируя опыт зарубежных юрисдикций по борьбе с налоговым некомплаенсом (несоблюдением налогового законодательства), «нередко его причиной становится не осознанное желание налогоплательщика уклониться от уплаты налогов, а непонимание действующих налоговых режимов, неверное истолкование и применение налоговых норм»²⁹⁴. Меры упрощения в системе правовых мер профилактики уклонения от уплаты налогов должны быть направлены на снижение неопределенности норм налогового законодательства, а также облегчение выполнения обязанности по уплате налогов, что в долгосрочной перспективе должно способствовать *снижению издержек, связанных с исполнением налогового законодательства*.

В условиях, когда уклонение от уплаты налогов может составлять не только непосредственное неисполнение обязанностей, связанных с уплатой налогов, но и действия, противоречащие цели и смыслу налогового законодательства (уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом), разъяснение налоговыми органами «серых зон» представляет особую актуальность. Как справедливо

²⁹⁴ Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект. С. 50.

отмечает А. В. Демин, «анализ, оценка и правовая интерпретация налоговых норм, и далее — надлежащая адаптация деятельности налогоплательщика к этим нормам требуют значительных кадровых, финансовых и темпоральных издержек даже от добросовестных налогоплательщиков, не склонных рисковать, занимаясь агрессивным налоговым планированием»²⁹⁵. Представляется целесообразным применить указанный подход к разъяснению правовых последствий сделок с риском несоответствия тесту преимущественной деловой цели, не связанной с минимизацией налогового бремени, то есть сделок, сопряженных с применением налоговых льгот, в том числе льготных налоговых режимов. Это будет позволять налоговому органу заранее получать информацию о планируемых сделках конкретного налогоплательщика, а также способствовать улучшению понимания налоговыми органами бизнес-стратегии налогоплательщиков.

В принципах добросовестного налогового администрирования ОЭСР в качестве условия добровольного соблюдения налогоплательщиком налогового законодательства отмечается необходимость снижения его финансовых, организационных и временных издержек на исполнение налоговой обязанности²⁹⁶. В качестве инструмента сокращения издержек, связанных с применением налогового законодательства, выступают разъяснения уполномоченных органов, которые должны предоставлять налогоплательщику гарантии правовой определенности и защиты от неблагоприятных последствий в случае следования таким разъяснениям.

В силу ст. 34 НК РФ Минфин России дает письменные разъяснения налогоплательщикам по вопросам применения законодательства о налогах и сборах в течение двух месяцев со дня поступления соответствующего запроса. При этом согласно Регламенту Минфина России в Министерстве не рассматриваются по существу обращения налогоплательщиков *по оценке конкретных хозяйственных ситуаций*²⁹⁷.

²⁹⁵ Демин А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект. С. 92.

²⁹⁶ См.: OECD Principles of good tax administration. Practice Note // OECD : site. URL: <https://www.oecd.org/> (accessed: 11.02.2022).

²⁹⁷ См.: Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н «Об утверждении Регламента Министерства финансов РФ» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Налоговые органы в рамках своей компетенции вправе давать налогоплательщикам разъяснения, касающиеся применения норм законодательства о налогах и сборах. На основании письменных разъяснений ФНС России, Минфина России у налогоплательщика формируются правомерные ожидания, обеспеченные правовой защитой, в том числе в судебном порядке. Как было отмечено Верховным Судом РФ, «разъяснения налоговых органов способно сформировать у налогоплательщика соответствующие законные ожидания относительно оценки своего поведения со стороны государства как правомерного (не требующего самостоятельного исправления), неизменности своего статуса как лица, исполнившего налоговую обязанность правильно и полно»²⁹⁸. В данном деле Верховный Суд РФ также обозначил критерий проверки законности решения инспекции, заключающийся в соответствии такого решения позиции вышестоящего налогового органа (ФНС России). Такой критерий позволяет сделать вывод о незаконности любых доначислений, включая основную сумму налогового обязательства, в отношении налогоплательщика, который следовал соответствующим разъяснениям налогового органа.

При этом прослеживается непоследовательность правоприменительной практики в части правовых последствий соблюдения налогоплательщиками разъяснений налоговых органов. Так, исходя из Определения Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ “О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей”²⁹⁹, если речь идет не о доведенных до территориальных налоговых органов правоприменительных письмах ФНС России, а об ошибочном

²⁹⁸ Определение СКЭС ВС РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС-19-14421 по делу ООО «КРКА ФАРМА» // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

²⁹⁹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

информационном сообщении регионального управления ФНС России, опубликованном на официальном сайте, правовые последствия в виде освобождения от необходимости уплаты недоимки не наступают³⁰⁰. Можно предположить, что такое толкование было связано в том числе с тем, что информационное сообщение не было удостоверено подписью конкретного должностного лица, обладающего соответствующими полномочиями. Однако, поскольку оно было опубликовано для всеобщего сведения, нельзя сделать вывод о том, что такое разъяснение не порождает законных ожиданий налогоплательщика относительно оценки своего поведения как правомерного. Указанное решение Конституционного Суда РФ можно обосновать только тем, что разъясняемая норма регионального налогового законодательства, исходя из буквального толкования, была довольно понятной (в норме регионального закона содержалось указание на применение для целей региональной пониженной ставки УСН уровня дохода, предусмотренного п. 4 ст. 346.13 НК РФ в редакции, действовавшей на 31 декабря 2015 г., из чего можно было заключить, что такой уровень дохода не должен меняться на коэффициенты, установленные в отношении последующих периодов), в связи с чем «ошибочное» разъяснение налогового органа не должно менять волю законодателя. Правовые риски опубликования таких «ошибочных» разъяснений порождают вопросы о пределах полномочий налоговых органов по разъяснению налогового законодательства.

Полномочие ФНС России принимать акты информационно-разъяснительного характера основано на необходимости обеспечить единообразное применение налогового законодательства налоговыми органами на всей территории России. Обязательность содержащихся в таких актах разъяснений вытекает из принципа *ведомственной субординации*, обязывающего территориальные налоговые органы руководствоваться такими разъяснениями в правоотношениях с налогоплательщиками.

Такая логика характерна и для индивидуально правоприменительных актов, определяющих отношение государства по конкретному вопросу и являющихся

³⁰⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О.

обязательными как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов³⁰¹. Соответствующие правовые последствия также создают решения налоговых органов, принятые по результатам налоговых проверок. Такой вывод сформулирован Верховным Судом РФ по делу ООО «СВТК» путем указания, что неблагоприятные имущественные последствия допущенных налоговыми органами ошибок не могут с безусловностью возлагаться на добросовестных участников оборота, полагавшихся в определении своих прав и обязанностей на ранее принятые в их отношении правоприменительные акты³⁰².

Указанную позицию следует считать положительным развитием судебной практики в части реализации принципа защиты разумных ожиданий налогоплательщиков по отношению к сформированной в 2006 г. позиции Высшего Арбитражного Суда РФ, согласно которой не следует рассматривать в качестве письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах акт выездной налоговой проверки и решение по нему, поскольку для вывода о том, что налогоплательщик выполнял указания налогового органа, разъяснение должно содержать ответ на конкретный вопрос налогоплательщика³⁰³. Таким образом, индивидуальные правоприменительные акты, принятые в отношении конкретного налогоплательщика по итогам проверки его деятельности, по общему правилу, являются обязательными как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов, в том числе в отношении будущих налоговых периодов.

Получение разъяснений от компетентных органов является законно установленным правом налогоплательщиков — подп. 1 п. 1 ст. 21 предусмотрено право налогоплательщиков получать от налоговых органов бесплатную информацию о законодательстве о налогах и сборах, а подп. 2 этого же пункта — право получать от Минфина России письменные разъяснения по вопросам применения законодательства. Несмотря на то что право получать письменные

³⁰¹ См.: Султанов А. Р. Борьба с проблемами в Налоговом кодексе Российской Федерации и фиксированными идеями в налоговых спорах : монография. М. : Статут. 2022. С. 213.

³⁰² См.: Определение Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423.

³⁰³ См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.03.2006 № 13815/05 // Гарант : сайт. URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12046431/?ysclid=luqpp8oz25580270254> (дата обращения: 13.02.2022).

разъяснения от налоговых органов прямо не закреплено в статье 21 НК РФ, оно вытекает из нормативно установленных полномочий ФНС России давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, *отнесенным к установленной сфере деятельности* (п. 6.3 Положения о Федеральной налоговой службе, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506). Кроме того, нормы подп. 3 п. 7 ст. 75 и подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ прямо предусматривают освобождение налогоплательщика от ответственности и от начисления пеней в случае, если недоимка образовалась в результате выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных ему или неопределенному кругу лиц не только финансовым, но и *налоговым органом*, по смыслу и содержанию относящихся к соответствующим налоговым периодам. Конституционный Суд РФ исходит из недопустимости уклонения органов финансовых и налоговых органов от дачи письменных разъяснений по запросам налогоплательщиков и необходимости обращения самих уполномоченных органов в иные органы государственной власти за получением дополнительных сведений по отдельным специальным вопросам осуществления хозяйственной деятельности в тех или иных отраслях экономики, если такие сведения нужны для правильного исчисления размера налоговых обязательств³⁰⁴. Таким образом, исходя из действующего регулирования уполномоченные органы не просто вправе, а обязаны как носители специальных знаний содействовать налогоплательщику в исполнении его налоговой обязанности путем представления ему соответствующих разъяснений в части применения норм налогового законодательства.

При этом выполнение письменных разъяснений налогового или другого уполномоченного органа государственной власти освобождает налогоплательщика только от пеней и штрафов, в то время как обязанность по уплате суммы доначисленного налога все же остается. Вместе с тем следует также отметить непоследовательность судебной практики в решении данного вопроса. Так, на основании вытекающего из конституционных гарантий принципа защиты

³⁰⁴ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П.

законных ожиданий налогоплательщика Верховный Суд РФ сделал вывод, что на основании решения вышестоящего налогового органа, подтверждающего правомерность действий общества по применению льготы по налогу на имущество организаций, у налогоплательщика возникли обоснованные ожидания правомерности своего поведения, в связи чем доначисление налогоплательщику пеней и штрафа является незаконным³⁰⁵. В то же время в случае выполнения налогоплательщиком письма ФНС России, опубликованного для всеобщего сведения об отсутствии необходимости восстановления принятого покупателем к вычету НДС при получении бонуса от продавца, не влекущего изменение цены товара, Верховный Суд РФ пришел к выводу о недопустимости доначисления не только пеней и штрафа, но и недоимки на основании требования защиты законных ожиданий налогоплательщика³⁰⁶. Представляется, что указанное противоречие судебной практики должно быть устранено путем внесения изменений в законодательство, подтверждающих правомерность освобождения налогоплательщика от уплаты сумм, доначисленных вследствие выполнения налогоплательщиком соответствующих письменных разъяснений.

Е. В. Овчарова, исследуя систему мер административного принуждения в налоговом праве, пришла к выводу, что соглашения с налоговыми органами и разъяснения налогового законодательства по конкретному вопросу (налоговые рулинги) являются наиболее результативными мерами профилактики налоговых нарушений, поскольку они предполагают совместное определение последствий операций в сфере экономической деятельности³⁰⁷. При этом в процессе предоставления налоговых рулингов налоговые органы должны ориентироваться на недопустимость смены трактовок законодательства и их применение с обратной силой, а также не должны допускать широкое применение антиуклонительных налоговых механизмов. Институты налоговых рулингов, разъяснений налогового законодательства, иные формы получения необходимой для налогообложения

³⁰⁵ См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 22.04.2021 № 305-ЭС21-4040 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³⁰⁶ См.: Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³⁰⁷ См.: *Овчарова Е. В.* Налоговый комплаенс в России ... С. 94.

информации необходимы для управления потенциальными налоговыми рисками. Такие институты предполагают совместное определение налоговыми органами и налогоплательщиками налоговых последствий хозяйственных операций *до их совершения* и защищают налогоплательщика от правосстановительных и карательных санкций. В качестве таких инструментов могут выступать мотивированное мнение налогового органа в рамках налогового мониторинга, а также разъяснение налогового органа, данное в рамках его компетенции (так называемые акты налоговых органов, обладающие нормативными свойствами). Представляется, что мотивированное мнение налогового органа позволяет предоставить наиболее адресное разъяснение с учетом конкретных обстоятельств хозяйственной операции. Однако применение налогового мониторинга доступно ограниченному кругу крупнейших налогоплательщиков.

Отечественными налоговедами подчеркивается эффективность налоговых рулингов (фискальных рескриптов) — мотивированных мнений налоговых органов по конкретному вопросу налогообложения, предоставляемых налогоплательщику до совершения планируемой хозяйственной операции, которые связывают как налогоплательщика, так и налоговый орган³⁰⁸. Разъяснения уполномоченных органов, предусмотренные действующим российским налоговым законодательством, отмечаются как неэффективные в силу того, что они предоставляются *без погружения в экономическую деятельность конкретного субъекта и не являются в достаточной степени определенными*³⁰⁹. Сложно не согласиться с такими выводами, однако следует отметить объективную невозможность налоговых органов погружаться в тонкости деятельности каждого налогоплательщика. В российском законодательстве предоставление таких мотивированных мнений предусмотрено только в рамках налогового мониторинга, распространяющегося на крупных налогоплательщиков. При этом такое ограничение связано с тем, что для эффективности мотивированных мнений налоговым органам необходим *доступ к информационным системам*

³⁰⁸ См., напр.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства ... С. 17.

³⁰⁹ См.: Овчарова Е. В., Тасалов К. А., Осина Д. М. Указ. соч. С. 68.

налогоплательщика, систему контроля которой должен обеспечить сам налогоплательщик. Представляется, что соблюдение таких условий менее крупными налогоплательщиками было бы обременительным. Указанную проблему также поднимал С. Г. Пепеляев, отмечая, что «компании, перед которыми стоит выбор налогового мониторинга, должны учитывать расходы, сопутствующие внедрению и поддержанию системы мониторинга, в частности, на повышение степени автоматизации бухгалтерского и налогового учета, внедрение витрины данных, построение и совершенствование системы управления рисками и внутреннего контроля в соответствии с требованиями налоговых органов». Резюмируя, налоговед делает вывод, что «не стоит ожидать, что прямая экономия от перехода на налоговый мониторинг превысит эксплуатационные издержки»³¹⁰.

В законодательстве других государств также предусмотрен ограниченный перечень субъектов, которым могут предоставляться такие мотивированные мнения. Так, в соответствии с п. 1 ст. 134 НК РК предварительные разъяснения предоставляются только налогоплательщику, состоящему на горизонтальном мониторинге, или организации, реализующей инвестиционный приоритетный проект. Таким образом, возможность получения мотивированных мнений налоговых органов по конкретному вопросу, обладающих обязательной силой для налоговых органов и налогоплательщиков, объективно не может распространяться на всех налогоплательщиков. При этом налоговые юристы справедливо отмечают необходимость обеспечения публичности таких мотивированных мнений налоговых органов и создания информационной базы мотивированных мнений по аналогии с информационным ресурсом «Решения по жалобам», в котором публикуются обезличенные позиции налоговых органов по жалобам налогоплательщиков³¹¹. Учитывая закрепленную в Концепции развития налогового мониторинга инициативу по разработке порядка публикации информации по результатам составления мотивированных мнений, такое развитие

³¹⁰ Пепеляев С. Г. Налоговая «vita nova» // Налоговед. 2023. № 9. С. 6.

³¹¹ См.: Коваленко Н. С., Леонов Е. М. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации // Закон. 2021. № 4. С. 58.

института мотивированных мнений налоговых органов является вполне вероятным.

Представляется, что по сделкам, сопряженным с высоким уровнем налогового риска (например, крупные сделки, сделки, предполагающие участие иностранного элемента), целесообразно предусмотреть механизм предварительного обсуждения подходов, в рамках которого на основании представленного налогоплательщиком пакета документов налоговый орган представляет мнение о наличии рисков по конкретной сделке налогоплательщика. Такой механизм в особенности позволит осуществлять профилактику косвенной формы уклонения от уплаты налогов путем злоупотребления правом, когда формально законные действия могут быть квалифицированы как уклонение от уплаты налогов.

Соответственно, если налогоплательщик представил корректную информацию о сделке и налоговым органом не было выявлено рисков, налогоплательщик защищен от возможных претензий со стороны налогового органа. В целом проактивный подход к разъяснению прав и последствий того или иного варианта поведения налогоплательщика до совершения им налогооблагаемых операций является необходимым условием обеспечения правовой определенности применения норм налогового законодательства. При этом стоит согласиться с Д. В. Винницким в том, что расширение гарантий предварительных разъяснений, связывающих налоговый орган, должно сопровождаться усилением контроля за выдачей таких разъяснений³¹².

Упрощение восприятия налогоплательщиками налогового законодательства также осуществляется посредством проведения налоговыми органами политики открытого налогового администрирования. Для обеспечения упрощения соблюдения налогового законодательства в целях профилактики нарушений налоговые органы должны прибегать не только к разъяснению налогового законодательства, но и к опубликованию своих правовых позиций по вопросам правоприменения, а также рискованных налоговых операций, которые с точки зрения

³¹² См.: Винницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения С. 63.

налогового органа могут свидетельствовать об уклонении налогоплательщиков от уплаты налогов.

ФНС России развивает подход повышения правовой определенности в налоговых правоотношениях. В частности, в указанных целях был опубликован Обзор правовых позиций ФНС России по наиболее спорным вопросам налогового правового регулирования³¹³. По итогам осуществления анализа жалоб налогоплательщиков по проблемным вопросам, связанным с применением налогового законодательства, возможностью различного толкования нормы, а также по наиболее частным жалобам налогоплательщиков налоговым органом выявляется причина возникновения спора и осуществляется работа по ее устранению³¹⁴. В рамках такой работы решается вопрос о необходимости доведения ФНС России до территориальных налоговых органов разъяснений проблемных положений налогового законодательства или иницируются поправки в соответствующие нормы НК РФ.

ФНС России начала реализовывать политику открытого налогового администрирования еще в 2007 г., когда была опубликована Концепция системы планирования выездных налоговых проверок (приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок»³¹⁵), в соответствии с которой были утверждены общедоступные критерии совершения налогового правонарушения.

Впоследствии ФНС России продолжила осуществление политики открытого налогового администрирования, в том числе в области административного разрешения налоговых споров. В частности, письмом ФНС России от 03.10.2023 № БВ-4-9/12603 был опубликован обзор правовых позиций ФНС России по результатам рассмотрения жалоб (апелляционных жалоб) налогоплательщиков, в

³¹³ См.: Письмо ФНС России от 03.10.2023 № БВ-4-9/12603@ «Обзор правовых позиций ФНС России»// ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/14147679/?ysclid=luqjd7si4i607195873 (дата обращения: 11.02.2024).

³¹⁴ См.: Приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@ «Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 23.01.2018 № ММВ-7-9/36@»// Доступ СПС «КонсультантПлюс».

³¹⁵ См.: ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/?ysclid=luqlcayu9b183378511 (дата обращения: 08.08.2022).

рамках которого кратко и доступно изложены позиции по ключевым вопросам налогового администрирования, разъясняющие применение норм налогового законодательства и обеспечивающие единообразие правоприменения налоговых органов по указанным вопросам. Данные правовые позиции сформулированы по результатам рассмотрения ФНС России конкретных жалоб с учетом сохранения конфиденциальности и изъятия из текста индивидуализирующих налогоплательщика данных.

Проблема сложности понимания налогового законодательства, в особенности налогоплательщиками — физическими лицам, не обладающими профессиональными познаниями в сфере налогообложения, может решаться путем реализации их права на уменьшение подлежащего уплате налога в проактивном порядке. Трудности, связанные с получением налоговых льгот и реализацией законной возможности минимизации налогового бремени, снижают налоговую дисциплину. Соответственно, обеспечение проактивного порядка их предоставления путем инициативного разъяснения налогоплательщику права на получение соответствующих налоговых льгот также способствует профилактике уклонения от уплаты налогов.

Налоговая политика Российской Федерации инкрементально стремится реализовать такой подход. Так, Федеральным законом от 31.07.2023 № 389-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации»³¹⁶ с 1 января 2024 г. было существенно расширено применение упрощенного порядка получения налоговых вычетов по НДФЛ, включая социальные налоговые вычеты на образовательные, медицинские и физкультурно-оздоровительные услуги, а также на добровольное страхование. В частности, для получения налоговых вычетов налогоплательщику больше не нужно представлять налоговую декларацию с приложением всех подтверждающих документов, налоговый орган сам на основании сведений,

³¹⁶ См.: Парламентская газета. 2023. № 31.

поступающих от соответствующих организаций и индивидуальных предпринимателей (исполнителей соответствующих услуг), сформирует в личном кабинете налогоплательщика предзаполненное заявление, после согласования которого налогоплательщик сможет получить излишне уплаченный налог на свой банковский счет по окончании камеральной налоговой проверки такого заявления, проводимой в сокращенном порядке, — в течение 30 дней.

Не менее важной мерой упрощения исполнения налоговой обязанности является переложение функции по исчислению налогов от налогоплательщика на налоговый орган. Представляется, что автоматизированное исчисление налогов налоговыми органом без участия налогоплательщика позволило бы исключить реализацию последними различных способов агрессивной оптимизации своих налоговых обязательств. При этом полная автоматизация данного юридически значимого процесса является нереализуемой ввиду объективной невозможности сконструировать норму налогового законодательства, особенно такой элемент, как гипотеза, ясно и недвусмысленно, поскольку, как привило, она предполагает распространение на значительное число случаев с учетом многообразия хозяйственных операций и процессов. На необходимость наличия в налоговом законодательстве оценочных норм в силу стремления учесть при налогообложении различные особенности формирования налоговой базы с учетом специфики сфер экономической деятельности налогоплательщиков нередко обращается внимание и в зарубежной литературе³¹⁷.

В целом автоматизация, активное применение информационных технологий в налоговом администрировании способны упростить порядок исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов. Как справедливо отмечают отечественные ученые, государство постоянно совершенствует систему получения информации о налогоплательщике и его имущественном положении, которая не зависела бы от воли самого налогоплательщика и служила бы объективным основанием для исчисления суммы подлежащего уплате налога, что дает

³¹⁷ См.: *Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations* [1776]. São Paulo : MetaLibri, 2007. P. 721.

возможность формирования системы получения налоговыми органами информации практически обо всех налогово значимых фактах³¹⁸. А. В. Изотовым обобщающе перечислены основные источники формирования баз данных, администрируемых налоговыми органами, к которым относятся первичные регистрационные данные о налогоплательщике из таких источников как ЕГРЮЛ, ЕГРИП; данные регистрирующих органов, банков, ККТ, а также сопряженных информационных систем (ЕГР ЗАГС, администрируемый ФНС России и ЕАИС, амнистируемая ФТС России)³¹⁹. Стоит отметить, что указанные источники постоянно пополняются в том числе за счет создания новых информационных регистров — например, единого государственного регистра населения (ЕГРН), а также данных бухгалтерских систем налогоплательщиков (ГИРБО), администрируемых ФНС России.

Такие возможности обеспечивают реализацию бездекларационного порядка уплаты налогов, который уже применяется в отношении уплаты имущественных налогов как физическими лицами, включая индивидуальных предпринимателей, так и организациями в отношении транспортных средств и имущества, облагаемого на основании кадастровой стоимости. Бездекларационный порядок уплаты налогов, предполагающий переложение бремени по исчислению и формированию налоговой обязанности на налоговый орган, объективно способствует сведению к минимуму случаев уклонения от уплаты налогов, которые в принципе возможны в связи с тем, что налогоплательщик сам определяет размер своей налоговой обязанности.

Бездекларационный порядок уплаты налогов в отношении физических лиц применяется также в части НДФЛ, например, уплачиваемого с прогрессивной 15 %-ной ставки, а также с доходов по банковским вкладам с суммы, превышающей 1 млн рублей. Налоговый орган направляет физическим лицам налоговое уведомление не позднее 30 дней до наступления срока уплаты платежа с указанием сведений, предусмотренных п. 3 ст. 52 НК РФ. Однако, учитывая

³¹⁸ См.: *Щекин Д. М.* Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 361.

³¹⁹ См.: *Изотов А. В.* Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития : дис. ... канд. юрид. наук. М., 2021. С. 48.

технические сбои в работе регистрирующих органов и соответствующие недостатки информационных систем на данном этапе их развития, п. 2.1 ст. 23 НК РФ установлена обязанность налогоплательщиков по сообщению налоговым органам о наличии у них объектов налогообложения в случае неполучения налоговых уведомлений. Такое сообщение представляется налогоплательщиком (как физическими лицами, так и организациями) однократно не позднее 31 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом, за его непредставление п. 3 ст. 129.1 НК РФ установлена ответственность в размере штрафа, составляющего 20 % от неуплаченной суммы налога, привлечение к которой осуществляется без проведения налоговой проверки в соответствии со ст. 101.4 НК РФ. В связи с этим нельзя согласиться с А. В. Изотовым в том, что в рамках применения бездекларационного порядка уплаты налогов не возникает правоотношений по привлечению к налоговой ответственности³²⁰.

Бездекларационный порядок уплаты налогов в отношении организаций реализован путем направления налоговым органом налогоплательщику сообщения об исчисленных суммах налога. При этом предельные сроки направления таких сообщений наступают после истечения установленных сроков уплаты налогов (срок направления сообщения в соответствии с подп. 1 п. 4 ст. 363 НК РФ — не позднее шести месяцев со дня истечения срока уплаты налога). Представляется, что в таком случае от организации не требуется представления таких дополнительных документов, как уведомление об исчисленных суммах до срока уплаты налога, иное противоречило бы смыслу применения бездекларационного порядка уплаты налогов. Учитывая объективную невозможность обладания налоговыми органами всей необходимой информацией о налогоплательщике, п. 6 ст. 363 НК РФ предусмотрено право налогоплательщика представить в налоговый орган пояснения (документы), подтверждающие правильность исчисления налога или обоснованность применения налоговых льгот. При этом итоговое решение об учете (неучете) таких пояснений и документов принимает *налоговый орган*, который может направить налогоплательщику уточненное сообщение или

³²⁰ См.: Изотов А. В. Указ. соч. С. 75.

проинформировать о результатах рассмотрения пояснений (документов), если налоговый орган с ними не согласен.

Стоит отметить, что в рамках порядка уплаты налогов на основании налоговой декларации при несогласии налоговым органом с суммой исчисленного налогоплательщиком налога налоговый орган обязан доказать несоответствие в ходе камеральной налоговой проверки, которое должен подтвердить вышестоящий налоговый орган в случае апелляционного обжалования налогоплательщиком соответствующего решения налогового органа о доначислении. В отличие от указанного традиционного порядка уплаты налогов, бездекларационный порядок отдает приоритет *позиции налогового органа*, в случае несогласия с которой налогоплательщику необходимо доказывать свою правоту путем обжалования сообщения об исчисленных суммах.

А. В. Изотовым бездекларационный порядок уплаты налогов рассматривается в качестве внепроверочной формы налогового контроля, где актом налоговой проверки выступает направляемое налоговым органом сообщение об исчисленных суммах налога, рассмотрение материалов налоговой проверки заменено рассмотрением пояснений и документов налогоплательщика, а решение налогового органа — уточненным сообщением (информированием о результатах рассмотрения, если размер исчисленного налога не был уменьшен налоговым органом по результатам такого рассмотрения с последующим направлением налогоплательщику требования об уплате задолженности)³²¹. При этом в рамках такой внепроверочной формы налогового контроля *выпадает стадия апелляционного обжалования*, которая позволяет устранить нарушения прав налогоплательщика через взаимодействие с вышестоящим органом, учитывая, что до принятия вышестоящим налоговым органом решения по жалобе доначисленная сумма налога не влияет на состояние расчетов с бюджетов (не может быть взыскана налоговым органом или зачтена из единого налогового платежа).

Представляется, что бездекларационный порядок уплаты налогов, целью которого является упрощение порядка уплаты налогов, не должен приводить к

³²¹ См.: Изотов А. В. Указ. соч. С. 193.

ухудшению положения налогоплательщика по сравнению с традиционным порядком уплаты налогов на основе налоговой декларации³²². В связи с этим необходимо внести соответствующие изменения и предусмотреть учет совокупной обязанности налогоплательщика на основании направляемого налоговым органом сообщения об исчисленных суммах с учетом пояснений (документов) налогоплательщика, в случае несогласия с которыми налоговый орган вправе провести камеральную налоговую проверку в течение установленного срока со дня получения соответствующих пояснений (документов) от налогоплательщика.

Полностью автоматизированное администрирование налогов было реализовано на экспериментальной основе в рамках специального налогового режима АУСН (автоматизированная упрощенная система налогообложения)³²³. Посредством доступа к показателям выручки налогоплательщика через систему онлайн-касс, к информации уполномоченных банков (электронных торговых площадок), с помощью которых налогоплательщиком осуществляется предпринимательская деятельность, а также личного кабинета налогоплательщика, в который он может загружать информацию о своих налогооблагаемых операциях, данный режим позволяет реализовать полностью бездекларационный порядок уплаты не только имущественных, но и подоходных налогов. Представляется, что применение цифровых рублей в процессе осуществления хозяйственной деятельности, позволяющих государству контролировать расчеты хозяйствующих субъектов, в дальнейшем позволит расширить применение автоматизированного исчисления подоходных налогов налоговыми органами.

Развитие применения автоматизированного порядка исчисления налоговых обязательств для содействия налогового органа налогоплательщику в исполнении его налоговой обязанности должно осуществляться в том числе с учетом зарубежного опыта. Так, в Турецкой Республике действует система автоматизированного предзаполнения налоговым органом налоговых деклараций

³²² См.: Дирксен Т. В. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации налогового администрирования // Финансовое право. 2024. № 7. С. 32.

³²³ См.: Федеральный закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» // СЗ РФ. 2022. № 9 (Ч. I). Ст. 1249.

по подоходному налогу в отношении доходов от использования имущества, а также финансовых инструментов на основе данных, получаемых налоговым органом от регистрирующих органов, банков, страховых организаций и т. д.³²⁴ При этом такая система предполагает, что показатели предзаполненной налоговым органом за налогоплательщика декларации будут влиять на права и обязанности налогоплательщика только при условии одобрения налогоплательщиком исчисленной налоговым органом суммы налога. Соответственно, такой подход является более правильным с точки зрения соблюдения прав и интересов налогоплательщика по участию в определении его налогового обязательства, размер которого может быть оспорен только в рамках надлежащей правовой процедуры.

В качестве инструмента, призванного упростить порядок уплаты налогов, также следует рассматривать институт единого налогового счета. Как отмечают специалисты, предпосылками внедрения единого счета можно считать трансформацию финансовой сферы, открывающей возможности для эффективного налогового администрирования, а также политику клиентоориентированности налоговых органов, предполагающую максимальное упрощение порядка исполнения налоговой обязанности и сокращение издержек налогоплательщиков³²⁵.

Стоит отметить, что институт ЕНС изменяет исключительно форму исполнения обязанности по уплате налога, а не материально-правовое основание и существо налоговых правоотношений. В связи с этим следует согласиться с С. В. Овсянниковым в том, что введение конструкции ЕНС не отменяет сложившихся в практике высших судебных инстанций подходов, которые обеспечивают приоритетность действительного состояния налоговых обязательств над их отражением в системах учета налоговых органов, поэтому гарантии защиты прав налогоплательщиков в связи с внедрением ЕНС *не понижаются*³²⁶.

³²⁴ См.: Nazir Beyan // INTVRG : site. URL: <https://intvrg.gib.gov.tr/hazirbeyan/> (başvuru tarihi: 15.01.2023).

³²⁵ См.: Васильева Е. Г. Единый налоговый платеж для бизнеса: новый этап цифровизации в сфере налогообложения // Имущественные отношения в Российской Федерации. 2022. № 3. С. 92.

³²⁶ См.: Овсянников С. В. Судебно-арбитражная практика по делам о возврате переплат в контексте введения единого налогового счета // Арбитражные споры. 2023. № 3.

Механизм ЕНС предполагает администрирование всей информации о налогоплательщике как единого потока информации путем последовательного (хронологического) учета поступающих в бюджетную систему платежей и формирующихся у налогоплательщика обязанностей. Хронологический принцип предполагает, что все суммы к уплате обладают равноценной значимостью и должны исполняться хронологически по мере возникновения налоговой обязанности (а не по желанию налогоплательщика³²⁷). В рамках института ЕНС с налогоплательщика снимается обязанность по идентификации перечисляемого платежа в счет конкретной обязанности, идентификацию посредством определения так называемой принадлежности единого налогового платежа осуществляет налоговый орган в соответствии с п. 8 ст. 45 НК РФ. В связи с этим, анализируя выявленные А. В. Красюковым формы исполнения налоговой обязанности, можно сделать вывод о том, что на текущий момент именно зачет переплаты (единого налогового платежа) в счет исполнения конкретной налоговой обязанности является преимущественной формой ее исполнения³²⁸.

Погашение всех обязательств посредством единого налогового платежа было призвано упростить порядок уплаты налогов (сборов, страховых взносов), в связи с чем были унифицированы сроки уплаты всех налогов (28-е число соответствующего месяца) и сроки представления налоговой отчетности (25-е число соответствующего месяца). Упрощение заключается в устранении необходимости уплачивать каждый налог (сбор, страховые взносы) отдельным платежным поручением с заполнением множества реквизитов.

При этом упрощение наблюдается только в части уплаты налоговых обязательств, начисляемых на основе налоговых деклараций или иных документов отчетности, формируемых налоговым органом. Если же речь идет об авансовых платежах или ежемесячных платежах по НДФЛ, перечисляемых налоговым агентом, а также по страховым взносам, то в силу того, что исполнение

³²⁷ Согласно подп. 1 п. 3 ст. 45 НК РФ в редакции до 01.01.2023 обязанность по уплате налога и авансовых платежей по налогу считалась исполненной со дня предъявления в банк платежного поручения при наличии на счете налогоплательщика достаточного денежного остатка на день платежа, независимо от наступления установленного НК РФ срока платежа.

³²⁸ См.: Красюков А. В. Налоговые имущественные правоотношения. С. 330.

соответствующей обязанности должно сопровождаться распределением единого налогового платежа в счет такой обязанности, для исполнения обязанности по уплате указанных обязательных платежей необходимо представить новый документ отчетности — уведомление об исчисленных суммах налогов, авансовых платежей по налогам, сборов, страховых взносов. Этот документ, по сути, выполняет функции, которые ранее выполняло платежное поручение, формируемое отдельно по каждому обязательству, и возложение обязанностей на налогоплательщиков по представлению таких дополнительных документов *противоречит целям упрощения порядка уплаты налогов.*

Таким образом, представляется, что для обеспечения реализации цели упрощения уплаты налогов, опосредовавшей внедрение единого налогового счета, необходимо также исключить обязанность налогоплательщиков по представлению такого дополнительного документа, ошибки в котором могут привести к формированию некорректных начислений. В этих целях предлагается установить полномочия налоговых органов по самостоятельному формированию таких уведомлений на основании данных показателей деятельности налогоплательщика за предыдущие периоды³²⁹. 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.

Механизм единого налогового счета основан на нивелировании значения воли налогоплательщика по уплате того или иного платежа, что также направлено на автоматизацию процессов налогового администрирования через нормативно закреплённый хронологический учет платежей и обязательств налогоплательщика³³⁰. В этой связи можно согласиться с А. В. Изотовым,

³²⁹ См.: Дирксен Т. В. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации налогового администрирования. С. 33.

³³⁰ Ранее налоговый орган обладал полномочием налогового органа по зачету имеющейся у налогоплательщика переплаты в счет недоимки без соответствующего заявления налогоплательщика в соответствии с п. 5 ст. 78 НК РФ в редакции, действовавшей до 01.01.2023, теперь проведение такого зачета стало обязанностью налогового органа.

отмечающим, что «институт единого налогового счета (единого налогового платежа) изменяет содержание налогового правоотношения, связанного с уплатой налогов: упрощается исполнение обязанности налогоплательщика по перечислению налогового платежа в бюджет, а у налогового органа возникает новая обязанность по своевременному и корректному распределению единого налогового платежа в счет уплаты налогов»³³¹.

Учет обязанности в рамках единого налогового счета осуществляется не ранее наступления срока уплаты соответствующего налога³³², что направлено на исключение случаев начисления пеней на недоимку при наличии денежных средств в бюджетной системе, в связи с чем институт единого налогового счета не предполагает возможности досрочного исполнения обязанности по уплате налога.

Механизм единого налогового счета должен способствовать упорядочиванию налогового учета, обеспечив последовательное погашение налоговой задолженности, начиная с ранее возникшей, что, в свою очередь, учитывает интересы налогоплательщика по погашению в первую очередь недоимки для исключения дальнейшего начисления пеней, а также интересы бюджета путем устранения проблемы невыясненных платежей, которые не обеспечивают денежные поступления в конкретный бюджет.

Таким образом, меры упрощения исполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, предполагают 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

³³¹ Изотов А. В. Указ. соч. С. 159.

³³² Такой принцип отражен в соответствующих подпунктах п. 5 ст. 11.3 НК РФ.

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 сдерживания налогоплательщиков от их применения. В отношении физических лиц мера упрощения исполнения обязанностей по уплате налогов предполагает проактивное (в отсутствие соответствующего запроса со стороны физического лица) разъяснение права налогоплательщика на применение налоговой льготы как по подоходному налогу, так и по имущественным налогам.

Предварительные разъяснения по конкретной операции (фискальные рескрипты) могут предоставляться по вопросам, связанным с применением норм, не позволяющих однозначно определить налоговые последствия действий налогоплательщика, в том числе в отношении крупных сделок и сделок с участием иностранного элемента в части правовых последствий таких сделок при наличии риска несоответствия тесту преимущественной деловой цели. Это будет позволять налоговому органу заранее получать информацию о планируемых сделках конкретного налогоплательщика, а также способствовать улучшению понимания налоговыми органами бизнес-стратегии налогоплательщиков.

В ходе проведенного исследования сделан вывод о том, что в сложившейся судебной практике на уровне высших судебных инстанций отсутствует единообразие относительно правомерности освобождения налогоплательщика, действующего на основе разъяснений налогового органа, не только от пеней и штрафа, но и от доначисленной суммы налога, в связи с чем необходимо внести в законодательство изменения, предусматривающие, что не признается недоимкой сумма налога, не уплаченная в установленный срок вследствие выполнения налогоплательщиком письменных разъяснений уполномоченного органа.

Автором также делается вывод, что для повышения эффективности мер упрощения исполнения налоговой обязанности бездекларационный порядок уплаты налогов как мера упрощения исполнения налоговой обязанности,

обеспечивающая профилактику уклонения от уплаты налогов, *не должен лишать* налогоплательщика права на корректировку определенной налоговой обязанностью 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.

Для обеспечения реализации цели упрощения уплаты налогов, опосредовавшей внедрение единого налогового счета, необходимо исключить обязанность налогоплательщиков по представлению такого дополнительного документа, как уведомление об исчисленных суммах, ошибки в котором могут привести к формированию некорректных начислений. В связи с этим предлагается установить полномочие 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.

ГЛАВА 3. МЕРЫ ПРЕДОТВРАЩЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

3.1. Меры воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц в системе мер предотвращения уклонения от уплаты налогов

Основополагающей целью мер предотвращения уклонения от уплаты налогов является оперативное выявление рисков уклонения от уплаты налогов на ранней стадии, что должно обеспечить предотвращение реализации налогоплательщиком противоправного умысла. В целях полноценного анализа таких мер следует рассмотреть опыт зарубежных юрисдикций, в которых применяются различные меры воздействия на третьих лиц, которые могут быть осведомлены о противоправных намерениях налогоплательщика. Применение мер, позволяющих получать информацию о налогоплательщике от третьих лиц, направлено на обеспечение решения обозначенных учеными проблем, свидетельствующих о масштабах налоговой преступности³³³.

В основном такие меры направлены на воздействие на лиц, которые могут оказать непосредственное содействие в предотвращении совершения налогоплательщиком уклонения от уплаты налогов на более ранней стадии. Таковыми лицами являются профессиональные налоговые посредники, то есть налоговые консультанты, которые могут содействовать в реализации налогоплательщиками своих противоправных намерений. Меры воздействия на налоговых посредников позволяют обеспечить воздействие на налогоплательщиков, у которых уже сформировалось намерение уклониться от уплаты налогов путем ограничения участия таких налогоплательщиков в агрессивных схемах налогового планирования.

Налоговым консультантам отдается особая роль посредников между налоговыми органами и налогоплательщиками. Как подчеркивается ОЭСР в

³³³ См.: Крохина Ю. А. Налоговое право : учеб. пособие. М. : Высшее образование, 2006. С. 336.

Сеульской декларации по борьбе с уклонением от уплаты налогов, для эффективного противодействия налоговым правонарушениям необходима разработка предупредительных мер воздействия на недобросовестных налоговых посредников (*tax promoters*)³³⁴. В частности, в Сеульской декларации в качестве мер реагирования на агрессивное налоговое планирование поименованы регистрация и контроль за деятельностью налоговых посредников, раннее раскрытие информации путем представления налоговым посредником или самим налогоплательщиком определенных сведений налоговому органу по итогам налогового периода, в том числе о сделках, содержащих признаки злоупотребления налоговыми правами, а также законодательное закрепление механизмов ответственности налоговых посредников за содействие в разработке и (или) реализации схем агрессивного налогового планирования. Поскольку налоговые посредники напрямую участвуют в реализации намерений налогоплательщика в части налоговой оптимизации, необходимы меры, способствующие обеспечить, чтобы такая реализация не выходила за пределы *допустимых границ*, установленных налоговым законодательством.

В 2014 г. в Великобритании была разработана система усиленного мониторинга за налоговыми посредниками (POTAS), которые в течение следующих подряд трех лет приняли участие в разработке как минимум трех схем уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, правомерность которых была успешно оспорена налоговым органом. В рамках такой системы предполагается возложение на налоговых посредников дополнительных обязанностей по предоставлению информации и присвоение им соответствующего статуса, о чем они в обязательном порядке должны уведомлять своих клиентов.

В дальнейшем Великобритания стала предпринимать более серьезные меры, направленные на предотвращение уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом. Так, согласно Ежегодному закону о финансах Великобритании 2017 г. (приложение 16) была введена ответственность в

³³⁴ См.: Соглашение о совместных действиях по борьбе с уклонением от уплаты налогов: Сеульская декларация Организации экономического сотрудничества и развития. 2006 г. // OECD : сайт. URL: <http://www.oecd.org> (дата обращения: 06.12.2022).

отношении налоговых посредников схем агрессивного налогового планирования, которые были признаны не соответствующими налоговому законодательству и реконструированы с точки зрения их действительного экономического смысла (defeated schemes). К таким налоговым посредникам могут относиться лица, являющиеся непосредственными разработчиками схемы или осуществляющие ее реализацию, сбыт или финансирование. В качестве гарантии обоснованности соответствующей оценки сделки выступает необходимость предварительного анализа такой сделки со стороны экспертного комитета Службы доходов и таможи ее величества по применению общих антиуклонительных норм (GAAR Panel opinion). Как отмечают зарубежные исследователи, установление такого рода ответственности налоговых посредников фактически обязывает их оказывать предупредительное воздействие на налогоплательщиков, чтобы последние не только формально соблюдали налоговое законодательство, но и отказывались от применения управомочивающих правовых норм в нарушение их целей и принципов³³⁵.

В налоговом законодательстве США также содержатся нормы, возлагающие на налоговых посредников обязанность по раскрытию разрабатываемых ими сделок, содержащих признаки агрессивного налогового планирования, перечень которых формируется налоговым органом. В рамках раскрытия таких сделок налоговые посредники должны предоставить информацию с полным описанием сделки и потенциальной налоговой выгоды, которая может возникнуть в результате реализации сделки (Кодексе внутренних доходов США (ст. 6111, 6112)). В соответствии со ст. 6112 Кодекса внутренних доходов США налоговый посредник вне зависимости от возникновения обязанности по раскрытию сделки должен составлять список лиц, которым он предоставил консультацию по совершению сделки, приводящей к возникновению налоговой выгоды, хранить такой список в течение 7 лет и представить его в течение 20 дней с момента получения соответствующего требования налогового органа. За нарушение

³³⁵ См.: *Richard Stratton, Laura Hodgson*. Finance Act 2016 notes: section 160: promoters of tax avoidance schemes // *British tax review*. 2016. № 5. P. 642.

вышеуказанных обязанностей налоговый посредник привлекается к ответственности в виде штрафа, размер которого может достигать значительных сумм, вплоть до 200 000 долларов в зависимости от риска реализации сделки и статуса клиента.

Впоследствии опыт США и Великобритании был воспринят и Европейским союзом, что выразилось в принятии Директивы от 25.05.2018 № 2018/822, которая внесла изменения в Директиву от 15.02.2011 № 2011/16/EU, об обязательном раскрытии и автоматическом обмене информацией в отношении сделок трансграничных структур, содержащих признаки злоупотребления правом. Поскольку такие сделки в большинстве случаев разрабатываются профессиональными налоговыми консультантами, именно на них по общему правилу возлагается обязанность по уведомлению налоговых органов даже о фактах консультаций, в ходе которых обсуждалась потенциальная схема агрессивного налогового планирования. Признаки злоупотребления налогоплательщиком правом или так называемые индикаторы подразделяются на две группы. Индикаторы, относящиеся к первой группе (например, приобретение убыточной компании, использование «технических» компаний, зависимость вознаграждения налогового посредника от результатов реализации схемы), могут служить основанием для направления соответствующего отчета, если соблюдается тест основной цели, то есть из сущности сделки можно заключить, что ее основной целью является получение налоговой выгоды. Тест основной цели соблюдается, если, исходя из всех относимых фактов и обстоятельств, разумно следует, что основной или одной из основных выгод налогоплательщика, извлекаемых из такой сделки, является налоговое преимущество. Индикаторы, принадлежащие ко второй группе (например, схемы с непрозрачными цепочками бенефициарного владения), сами по себе выступают основанием для раскрытия сведений о сделке в отчете. В таком отчете должны быть указаны все сведения, позволяющие идентифицировать лиц, связанных с потенциально агрессивным налоговым планированием, а также основная информация о сделке, включая сумму сделки и участвующих в ней лиц.

Обязанность по информированию налоговыми посредниками о сделках с преимущественной налоговой целью должна быть исполнена в течение 30 дней со дня, когда сделка стала доступной для имплементации, со дня совершения налогоплательщиком первых действий, связанных с ее имплементацией, или со дня представления соответствующей консультации налогоплательщику, в зависимости от того, что произошло раньше. Первостепенное возложение такой обязанности на налоговых посредников связано с тем, что именно они напрямую участвуют в разработке таких транзакций путем представления соответствующих консультаций. В случае невозможности исполнения обязанности посредником (в частности, когда посредником является адвокат, который ограничен в распространении информации режимом профессиональной юридической тайны, или в случае отсутствия у посредника соответствующей информации) такая обязанность переходит на налогоплательщика, о чем он уведомляется. За неисполнение указанной обязанности государства-членами устанавливается ответственность в виде штрафа.

Конституционный Суд Бельгии поднял вопрос перед Европейским судом справедливости о законности такого режима. В ответ на указанный запрос Генеральный адвокат подчеркнул, что данный режим соответствует охраняемым принципам и ценностям, поскольку он, вводя обязанность информирования налоговых органов о сделках, направленных на использование пробелов законодательства в отсутствие прямых запретов в целях извлечения налоговой выгоды, и последующий обмен такой информацией между государствами-членами, обеспечивает справедливую налоговую систему³³⁶.

Аналогичное влияние и опыт зарубежных государств по борьбе с агрессивным налоговым планированием был учтен ОЭСР при формировании Плана действий по борьбе с размыванием налоговой базы и выводением прибыли из-под налогообложения (BEPS). Так, действие 12 этого Плана предусматривает

³³⁶ См.: Opinion of Advocate General Emiliou. Case C-623/22. 29 February 2024 // Curia : site. URL: <https://curia.europa.eu/> (accessed: 11.03.2024).

необходимость внедрения системы обязательного раскрытия информации о сделках, содержащих признаки агрессивного налогового планирования.

В российском налоговом законодательстве отсутствуют действенные механизмы воздействия на лиц, оказывающих содействие налогоплательщику в уходе от налогообложения. Не рассматривая возможность введения мер, обеспечивающих представление информации о сделках, обладающих признаками незаконной налоговой оптимизации, с установлением соответствующей ответственности, российский законодатель перешел на рассмотрение идеи установления *уголовной ответственности* за фальсификацию документов бухгалтерского (налогового) учета и отчетности, впоследствии конкретизированной в части сбыта (представления в налоговые органы) заведомо подложных счет-фактур и налоговых деклараций³³⁷. Необходимость криминализации такого рода деяний не вызывает концептуальных возражений, в то же время представляется целесообразным комплексно подойти к решению проблемы «пособничества» в налоговой сфере, учитывая необходимость борьбы не только с прямой фальсификацией налоговой отчетности в целях получения налогоплательщиком незаконного возмещения НДС, но и с агрессивной налоговой оптимизацией (уклонением от уплаты налогов в форме злоупотребления правом).

В российской правоприменительной практике также прослеживается подход к воздействию на налоговых консультантов, вследствие выполнения рекомендаций которых налогоплательщиком было совершено налоговое правонарушение. Так, Верховным Судом РФ был пересмотрен спор между ООО «Посуда-Центр Сервис» и ЕУ о взыскании с налогового консультанта убытков за так называемое некачественное консультирование, в котором он подчеркнул, что оказание возмездных консультационных услуг *налагает на профессионала обязанность действовать добросовестно* и надлежащим образом со ссылкой на ст. 1 и 309 Гражданского кодекса РФ, неисполнение которых влечет для него применение гражданско-правовой ответственности.

³³⁷ См.: Проект федерального закона № 263208-8 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

Таким образом, при разработке мер предупреждения уклонения от уплаты налогов отдельное значение должно придаваться воздействию на лиц, которые обеспечивают реализацию возможных злоупотреблений налогоплательщиком правом. Внедрение системы обязательного раскрытия информации о «подозрительных» с точки зрения налогообложения сделках, а также мер воздействия на профессиональных налоговых посредников позволит выявлять такие сделки на ранней стадии с целью выработки надлежащего реагирования и повышения эффективности налогово-правового регулирования³³⁸. Будучи направленной на заблаговременное предупреждение агрессивного налогового планирования, такая система может выступить законным источником информации, необходимой для риск-ориентированного налогового администрирования.

Помимо профессиональных налоговых посредников, в некоторых зарубежных юрисдикциях внедрены специальные меры поощрительного характера, направленные на воздействие на так называемых налоговых информаторов, то есть лиц, которым могут быть известны факты, свидетельствующие о возможных случаях уклонения от уплаты налогов.

Соответственно, меры воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц также могут предполагать поощрительное воздействие на третьих лиц, предоставляющих информацию о потенциальных нарушениях налогового законодательства. В этих целях в отдельных юрисдикциях существует институт налоговых информаторов. Следует согласиться с Д. М. Осиной, обратившей внимание на *сдерживающую функцию* данного института, позволяющего препятствовать противоправным действиям налогоплательщика³³⁹. Однако 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

³³⁸ См.: Дирксен Т. В. Меры предупреждения скрытой формы уклонения от уплаты налогов: зарубежный опыт // Вестник Московского университета. Сер. 26. 2022. № 3. С. 55.

³³⁹ См.: Осина Д. М. Правовой статус налоговых осведомителей в США // Налоговая политика и практика. 2020. № 7. С. 75.

условии, что такая информация подкреплена соответствующими доказательствами. Представляется, что в то время как вознаграждение может выплачиваться информатору только после подтверждения факта уклонения от уплаты налогов, гарантии защиты должны предоставляться информатору, даже если впоследствии будет установлено отсутствие оснований для привлечения налогоплательщика к ответственности.

Более длительное время этот институт функционирует в США. Изначально законодательство США для поддержки данного института предусматривало только механизмы защиты налоговых информаторов, но, поскольку стало понятно, что одни механизмы защиты не будут побуждать налоговых информаторов сообщать налоговым органам сведения о потенциальных нарушителях налогового законодательства, был введен механизм финансовых вознаграждений для налоговых информаторов. Еще в 1986 г. в соответствии с Законом «О фальсифицированных претензиях» было предусмотрено, что при представлении информатором сведений, обладающих новизной, достоверностью, которые впоследствии позволили раскрыть противоправное деяние, информатору выплачивается 25–30 % суммы полученных государством денежных средств, а также соответствующая компенсация при нанесении информатору какого-либо вреда или увольнении с обязательным восстановлением информатора³⁴⁰. Успешное применение института информаторов повлекло его распространение на сферу налоговых правонарушений.

Как отмечают зарубежные налоговеды, налоговые службы США стали прибегать к побуждению налоговых информаторов еще в 1867 г.³⁴¹ На текущий момент порядок вознаграждения налоговых информаторов предусмотрен ст. 7623 Кодекса внутренних доходов США, в соответствии с которой размер вознаграждения может составлять от 15 до 30 % в зависимости от вклада информатора и значимости представленной им информации³⁴². При этом, если налоговый информатор каким-

³⁴⁰ См.: US False Claims Act // Cornell Law School : site. URL: <https://www.law.cornell.edu/> (accessed: 18.12.2023).

³⁴¹ См.: *Terry Morehead Dworkin, Cindy A. Schipani*. Using rewards to stop wrongdoing: a comparative perspective // *Comp. Law*. 2020. Vol. 41 (3). P. 72.

³⁴² См.: Internal Revenue Code // Cornell Law School : site. URL: <https://www.law.cornell.edu/> (accessed: 18.12.2023).

либо образом участвовал в совершении налогового правонарушения, размер вознаграждения может быть существенно снижен, а в случае, если такое соучастие образует уголовную ответственность, в выплате вознаграждения будет отказано.

Впоследствии для обеспечения применения данного института в целях противодействия уклонения от уплаты налогов в крупном размере Конгресс ограничил применение вознаграждений случаями выявления уклонения от уплаты налогов организациями на сумму не менее 2 млн долларов, включающую в себя как сумму доначисленных налогов, так и пеней, штрафов, в том числе подлежащих уплате в рамках уголовного преследования, а физическими лицами – случаями, когда налогооблагаемый доход физического лица за соответствующий налоговый период превышает 200 000 долларов. Также в отношении таких налоговых информаторов действуют ранее упомянутые гарантии от неблагоприятных последствий в виде риска увольнения, угроз и т. д. В качестве защиты прав информаторов в США гарантируется неразглашение личности информатора, а также самого факта его существования. Эффективность функционирования института налоговых информаторов в США подтверждается статистическими данными — около 90 % выявленных случаев уклонения от уплаты налогов были установлены посредством содействия налоговых информаторов³⁴³.

В США в структуре центрального аппарата Службы Внутренних Доходов имеются специальные подразделения, ответственные за реализацию указанных мер предотвращения уклонения от уплаты налогов, — Подразделение налоговых информаторов (*Whistleblower Office*), а также Подразделение профессиональной ответственности (*Office of professional responsibility*), которое отвечает за обеспечение соблюдения профессиональными налоговыми консультантами налогового законодательства и профессиональных стандартов.

В отдельных юрисдикциях применение института налоговых информаторов допустимо только в отношении некоторых проявлений нарушений налогового законодательства. Так, в Канаде такой институт применяется с 2014 г. для

³⁴³ См.: European Parliament, «Tax Crimes: Special Committee Calls for a European Financial Police Force», (27 February 2019) // News European Parliament : site. URL: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20190225IPR28727/> (accessed: 18.12.2023).

раскрытия нарушений, связанных с международным налогообложением. Размер вознаграждения составляет от 5 до 15 % суммы доначисленного налога в отношении трансграничных операций с иностранным элементом за вычетом пеней и штрафов в зависимости от качества и ценности представленной информации, а также содействия налогового информатора³⁴⁴. Вознаграждение выплачивается только при условии, что потенциальный размер доначисляемой налоговой обязанности превышает 100 000 долларов. Применение института налоговых информаторов не распространяется на государственных служащих и тех, кто должен раскрывать информацию в силу закона, а также на случаи, когда компетентные органы уже обладают соответствующими сведениями.

Институт налоговых информаторов также предусмотрен налоговым законодательством Республики Казахстан. В соответствии с п. 14 ст. 22 НК РК лица, располагающие информацией о нарушении учета выручки налогоплательщиками (применения контрольно-кассовой машины), вправе сообщить об известных им фактах нарушений, подтвержденных видеофиксацией. В случае подтверждения такого факта указанные лица получают вознаграждение. Аналогичный институт с более широким распространением применяется в Турецкой Республике, в том числе в случае информирования лицом налоговых органов о недостоверном декларировании (недекларировании) налогоплательщиком налогооблагаемых объектов, включая доходы от реализации имущества³⁴⁵. Размер вознаграждения устанавливается в процентном отношении от суммы доначисляемых обязательств и выплачивается в размере 1/3 подлежащей выплате суммы после начисления, в размере 2/3 — после взыскания соответствующих сумм с налогоплательщика.

В российской юрисдикции схожий институт отсутствует. Представляется, что применение такого института актуально в ситуациях, когда налогоплательщик сталкивается с конкурентами, применяющими недобросовестные налоговые

³⁴⁴ См.: Canada Revenue Agency «Payment criteria» // Government Canada : site. URL: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/cmplnc/otip-pdife/pymntctr-eng.html> (accessed: 29.12.2023).

³⁴⁵ См.: Menkul ve gayrimenkul emval ile binaların intifa haklarının ve daimi vergilerin mektumlarını haber verenlere verilecek ikramiye hakkında kanun // Curia : site. URL: <https://curia.europe.eu/> (дата обращения: 11.03.2024).

практики в целях получения необоснованных конкурентных преимуществ *посредством экономии на налогах*. В целях отсечения немотированных 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.

В развитии российского законодательства усматривается постепенная тенденция реализации *мер воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц* в целях обеспечения исполнения обязанности налогоплательщика, уклоняющегося от погашения налоговой задолженности перед бюджетом. Так, в Федеральном законе от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве»³⁴⁶ предлагается закрепить положения, определяющие порядок взыскания денежных средств с третьих лиц, не являющихся стороной исполнительного производства, для предотвращения уклонения от уплаты налогов путем использования расчетных счетов дебиторов для расчетов, минуя порядок, установленный исполнительным производством. В рамках такого механизма денежные средства дебитора, причитающиеся налогоплательщику, перечисляются его кредиторю (третьему лицу) в обход бюджета. В целях выявления дебиторов налоговые органы осуществляют анализ финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, в том числе реализуя свое полномочие, предусмотренное п. 2 ст. 93.1 НК РФ, по истребованию документов у контрагентов налогоплательщика — потенциальных дебиторов.

Актуальность обеспечения эффективности вышеуказанных мер предотвращения уклонения от уплаты налогов подтверждается организационным обеспечением деятельности по их совершенствованию. Так, была учреждена межведомственная рабочая группа по противодействию незаконным финансовым операциям под председательством Руководителя Администрации Президента Российской Федерации (далее — МРГ). Подпунктом 5 п. 2 протокола МРГ от 29.04.2021 № 46 заинтересованным федеральным органам исполнительной власти

³⁴⁶ См.: СЗ РФ. 2007. № 41. Ст. 4849.

было поручено проработать предложения о необходимости внесения изменений в законодательство Российской Федерации в части повышения эффективности реализации мер в отношении организаций, осуществляющих в предбанкротном состоянии платежи через третьих лиц в обход бюджета.

Несмотря на то что в действующей редакции ст. 76 и 83 Федерального закона от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» уже имеются механизмы воздействия на дебиторов налогоплательщика, предлагаемый механизм позволит налоговому органу обратить взыскание на денежные средства, перечисленные дебитором налогоплательщика третьему лицу.

В некоторых юрисдикциях также применяются 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. Так, в налоговом законодательстве Казахстана в качестве меры взыскания налоговой задолженности с налогоплательщика также предусмотрено обращение взыскания на счета третьего лица — дебитора (ст. 123 НК РК). В целях выявления дебиторов налогоплательщика налоговый орган вправе использовать доступные информационные ресурсы. Налоговый орган вправе выставить инкассовые поручения на счета дебиторов. Выставлению таких инкассовых поручений предшествует направление дебитору уведомления, после получения которого дебитор представляет акт сверки взаиморасчетов с налогоплательщиком, а в случае непредставления такого акта налоговым органом проводится проверка по выявлению сумм дебиторской задолженности. Следует отметить, что казахстанское налоговое законодательство предусматривает меры воздействия на третьих лиц в отношении *налогоплательщиков с определенным уровнем налогового риска*, при этом уровень риска самого дебитора значения не имеет (п. 7 ст. 123 НК РФ). Процедуры взыскания налоговым органом налоговой задолженности с дебиторов предусмотрены для налогоплательщиков, отнесенных в соответствии с системой управления рисками к категории высокого или среднего уровня риска.

Учитывая зарубежный опыт, а также цели оперативного предотвращения противоправных действий налогоплательщика по сокрытию своих активов, представляется возможным допустить направление требования дебиторам напрямую налоговым органом до возбуждения исполнительного производства, обязывая их перечислять денежные средства на счет налогоплательщика, в отношении которого налоговым органом выставлено инкассовое поручение.

Таким образом, 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 сделках, а также меры воздействия на профессиональных налоговых посредников, которые позволяют выявлять такие сделки на ранней стадии с целью повышения эффективности предупредительного воздействия на налогоплательщиков и сдерживания от совершения уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом;

- 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 немотированных 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. Учитывая зарубежный опыт, а также цели оперативного предотвращения противоправных действий налогоплательщика по сокрытию своих активов, представляется возможным допустить направление уведомления налоговым органом напрямую дебиторам до возбуждения исполнительного производства, обязывая их перечислять денежные средства на счет налогоплательщика, в отношении которого налоговым органом выставлено инкассовое поручение.

3.2. Меры воздействия на налогоплательщика посредством риск-ориентированного подхода в системе мер предотвращения уклонения от уплаты налогов

Развитие цифровых технологий привело к широкому внедрению контрольно-аналитической деятельности на основе обработки больших данных, основанной на применении риск-ориентированного подхода к налоговому контролю, что позволяет выявлять налоговые нарушения, которые сложно обнаружить в рамках традиционных форм налогового контроля. Контрольно-аналитическая деятельность позволяет выявить признаки еще неоконченного правонарушения, когда налогоплательщик только начинает предпринимать действия по реализации своего противоправного умысла, в связи с этим такие меры являются *мерами предотвращения уклонения от уплаты налогов.* Их реализация требует

надлежащего подхода к правовому регулированию взаимодействия между налоговыми органами и налогоплательщиками на данном этапе, когда совершаемое налогоплательщиком нарушение еще не получило юридического оформления.

В зарубежной литературе риск-ориентированный подход именуется мягким инструментом реагирования на налогоплательщиков, добросовестно исполняющих свои налоговые обязательства, с более интенсивным воздействием на налогоплательщиков, в отношении которых выявляются риски уклонения от уплаты налогов³⁴⁷.

Риск-ориентированный подход рассматривается в качестве альтернативы традиционному командному налоговому контролю, от которого многие зарубежные юрисдикции отказываются ввиду ограниченности ресурсов на налоговое администрирование. Датский ученый Брейтуэйт рассматривает риск-ориентированный подход к налоговому контролю как переход от традиционной модели, когда сначала разрабатывались административные задачи, а потом налогоплательщика заставляли под них подстраиваться, к модели, когда налогоплательщику предоставляется непосредственная возможность участвовать в постановке и реализации таких задач.

Обращение к риск-ориентированному подходу в Великобритании и Нидерландах началось еще в 1990-х гг., когда в обмен на полное раскрытие информации налогоплательщиком налоговый орган стал применять к нему особый клиентоориентированный подход. В Великобритании крупные налогоплательщики оцениваются в зависимости от критериев, связанных с видом осуществляемой налогоплательщиком деятельности, а также поведенческих критериев, которые категоризируют налогоплательщиков по определенным группам рисков в зависимости от применяемой ими налоговой стратегии. Четкая система критериев, разработанная налоговой службой Великобритании, предоставляет налогоплательщику определенность относительно налоговых последствий его

³⁴⁷ См.: *Dennis de Widt, Lynne Oats*. Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: a Dutch-UK Comparison // *British Tax Review*. 2017. № 2. P. 235.

деятельности и возможной реакции налоговых органов, что стимулирует его изменить модель поведения на сопряженную с меньшим налоговым риском в целях избежания претензий и более жестких мер реагирования со стороны налоговых органов.

В основе данного подхода лежит текущий контроль, то есть постоянный мониторинг деятельности налогоплательщиков для своевременного выявления в их деятельности рисков уклонения от уплаты налогов как в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, так и в форме злоупотребления правом. Проведение всестороннего текущего контроля в совокупности с точечными налоговыми проверками (при наличии реальных рисков) позволяет существенно улучшить эффективность налогового контроля в целом. Текущий контроль сопровождается так называемой контрольно-аналитической деятельностью со стороны налогового органа, что, в свою очередь, обеспечивается повышением уровня цифровизации налогового администрирования. Развитие цифровых технологий, адаптация новых программных продуктов, автоматизированного информационного обмена с иными органами государственной власти способствуют выявлению нарушений налогового законодательства на более ранней стадии.

В отдельных зарубежных юрисдикциях в рамках риск-ориентированного подхода при систематическом значительном нарушении норм налогового законодательства налогоплательщику может быть присвоен статус «злостного нарушителя», влекущий более пристальное внимание в отношении такого налогоплательщика со стороны налоговых органов, в том числе путем проведения внеплановых проверок без уведомления налогоплательщика; в таком статусе налогоплательщик может находиться вплоть до пяти лет со дня его уведомления о присвоении такого статуса³⁴⁸. Сведения о налогоплательщиках, которым присвоен статус «злостного нарушителя налогового законодательства», в открытом доступе

³⁴⁸ См.: Compliance check: managing serious defaulters — CC/FS14 // GOV.uk : site. URL: www.gov.uk (accessed: 11.02.2022).

публикуются на сайте налоговых органов, что также способствует превентивному воздействию на таких налогоплательщиков.

С 2016 г. в турецкой налоговой системе также действует институт, направленный на стимулирование налогоплательщиков к раскрытию совершенных нарушений на самой ранней стадии на основании выявленных рисков. Статьей 22 Закона от 15.07.2016 № 6728 «О внесении изменений в отдельные законы в целях восстановления инвестиционного климата»³⁴⁹ были внесены изменения в ст. 370 Закона «Об общем порядке налогообложения», в соответствии с которыми был внедрен институт *приглашения налогоплательщика в налоговый орган для представления объяснений до инициирования налоговой проверки (izaha davet kurumu)*. Этот институт применим только в отношении подоходного налога с физических лиц, корпорационного налога и НДС.

Институт приглашения налогоплательщика для объяснения предусматривает предоставление налогоплательщику, в отношении которого установлены риски нарушения налогового законодательства, возможности уточнить свои обязательства с меньшими издержками. Таким образом, данный институт позволяет при наличии у налогового органа оснований полагать совершение налогоплательщиком нарушений до инициирования проверки, сопровождающейся дополнительными затратами для налогового органа, дать шанс налогоплательщику «объясниться» и избежать негативных последствий. Для приглашения налогоплательщика в целях представления объяснений наличие у налоговых органов прямых доказательств правонарушения не требуется, достаточно *подозрений*, то есть *косвенных* доказательств, свидетельствующих о возможном совершении налогоплательщиком правонарушения. Данный институт направлен на предоставление налогоплательщику права до назначения в отношении него проверки предоставить необходимые объяснения или погасить задолженность без дополнительных издержек, что, в свою очередь, также стимулирует отказ от

³⁴⁹ См.: Yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun // Resmigazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 01.06.2023).

противоправных действий и урегулирование налоговых споров на самой ранней стадии.

Воспользоваться таким институтом могут даже лица, в отношении которых имеются подозрения о применении сфальсифицированных документов в небольшом размере при условии, что общая указанная в них сумма не превышает 5 % от величины годового оборота налогоплательщика, а сумма в каждом документе не превышает 50 000 лир³⁵⁰. Институт приглашения налогоплательщика для дачи пояснений при выявлении косвенных доказательств неуплаты налогов с *предоставлением гарантии неназначения выездной налоговой проверки при представлении налогоплательщиком обоснованных пояснений и снижением размера ответственности в случае уточнения налогоплательщиком своих обязательств* способствует предотвращению налогоплательщиком противоправных действий на ранней стадии³⁵¹.

При введении этого института в турецкое налоговое законодательство отмечалась важность более оперативного поступления налогов в бюджет государства для эффективного исполнения публичных задач. Данная цель предполагает внедрение механизмов, направленных на стимулирование налогоплательщика к добровольному погашению налоговой задолженности без применения процедур взыскания, применение которых в случае недобросовестности налогоплательщика, способного предпринимать действия по сокрытию своих активов, может затянуть процесс поступления налоговых платежей в бюджет.

Предусмотренный турецким налоговым законодательством институт приглашения налогоплательщика для представления объяснения до возбуждения налоговой проверки напоминает российские налоговые комиссии по стимулированию налогоплательщика к уточнению своих обязательств. Однако

³⁵⁰ Данное исключение представляет интерес, поскольку совершение правонарушения в виде фальсификации документов в течение нескольких лет может препятствовать применению налогоплательщиком иных институтов, стимулирующих добровольное исполнение налоговых обязательств (например, налоговая льгота для добросовестных налогоплательщиков).

³⁵¹ См.: Дирксен Т. В. Механизмы стимулирования досудебного урегулирования налоговых споров в Турецкой Республике // Налоговед. 2023. № 9. С. 86.

функционирование налоговых комиссий не урегулировано законодательством о налогах и сборах Российской Федерации. Более того, непонятно, как их применение должно способствовать *стимулированию* исполнения налогового обязательства, поскольку раскрытие налогоплательщиком своих налогооблагаемых операций перед такой комиссией не предоставляет налогоплательщику законных гарантий.

Приглашение для представления объяснений может быть направлено налогоплательщику, в отношении которого выявлены риски, то есть *подозрения* в виде *косвенных* доказательств, свидетельствующих о возможном совершении налогоплательщиком правонарушения. Как отмечают турецкие исследователи, применение данного института способно снять необходимость в проведении налоговой проверки, которая увеличивает издержки, связанные с соблюдением налогового законодательства³⁵².

Пункт 4 ст. 370 Закона «Об общем порядке налогообложения»³⁵³ предоставляет Министерству казначейства и финансов Турции полномочие, в соответствии с которым Министерство утвердило порядок процедуры приглашения для представления объяснений, включая перечень документов, применяемых в рамках данной процедуры.

Порядок предусматривает перечень из 15 случаев, которые могут быть предметом объяснений налогоплательщиков. Как правило, они входят в спектр наиболее сложно доказуемых со стороны налоговых органов нарушений. К таким случаям относятся выявление потенциальных фактов неуплаты налога в результате анализа книг покупок и продаж налогоплательщиков, несоответствий между данными, указанными в декларации по НДС (подходным налогам) и данными контрольно-кассовой техники, данных бухгалтерской отчетности при выявлении возможного неудержания налога с распределенной прибыли, получения займа от взаимозависимого лица в размере, превышающем собственный капитал налогоплательщика (риски тонкой капитализации), несоответствия данных по

³⁵² См.: *Tahir Erdem*. Vergi usul hukukunda yeni bir kurum «izaha davet» // Vergi Sorunları Dergisi. 2017. S. 150.

³⁵³ См.: 25.07.2017 tarihli ve 30134 sayılı 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği // Resmî gazete : site. URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 25.05.2023).

доходам от продажи недвижимого имущества в документах регистрирующих органов и налоговой декларации и т. д. Предпроверочный анализ (*ön tespit* дословный перевод «предварительное выявление») осуществляется на основе документов, получаемых налоговым органом из различных источников (государственных органов, публичных реестров, самого налогоплательщика, иных налогоплательщиков и т. д.).

В соответствии с Порядком для реализации процедуры приглашения налогоплательщика для представления объяснений создается специальная *оценочная комиссия (İzah Değerlendirme Komisyonu)*. В состав комиссии входят три сотрудника — начальник соответствующего подразделения налогового органа, назначаемый им представитель и сотрудник подразделения по доходам. К основным задачам данной комиссии относятся решение вопроса о приглашении налогоплательщика для представления объяснений при наличии оснований полагать наличие факта неуплаты налога, а также оценка таких объяснений.

Выявленные в ходе предпроверочного анализа риски с соответствующими документами направляются в специальную комиссию, которая принимает решение о приглашении налогоплательщика для представления объяснений по результатам оценки косвенных доказательств неуплаты налогов, полученных в результате предпроверочного анализа (*ön tespit* дословный перевод «предварительное выявление»). Полномочия по закреплению порядка определения членов указанной комиссии предоставлены Министерству казначейства и финансов Турции. Принимая соответствующее решение, комиссия оценивает действительность косвенных доказательств, указывающих на неуплату налогов.

По результатам оценки данных предварительного анализа, при наличии достаточных оснований полагать совершение налогоплательщиком правонарушения ему направляется приглашение. В приглашении прописывается, что при представлении налогоплательщиком в течение 15 дней обоснованных объяснений налоговая проверка в отношении него проводиться не будет, если же в течение 15 дней налогоплательщик не отреагирует на такое приглашение, он не

сможет воспользоваться льготой по уплате штрафа, предусмотренной в рамках данного института, и в отношении него будет назначена проверка.

В соответствии со ст. 370 Закона «Об общем порядке налогообложения» при положительной оценке представленных объяснений об отсутствии фактов занижения налоговой базы в отношении налогоплательщика налоговая проверка не проводится. При отрицательной оценке представленных объяснений налогоплательщику предоставляется еще 15 дней для подачи ранее не представленной налоговой декларации или внесения исправлений в ранее представленную налоговую декларацию. В случае уплаты недоимки и соответствующих пеней в указанный срок размер назначаемого налогоплательщику штрафа подлежит уменьшению на 80 % (п. 2 ст. 370 Закона «Об общем порядке налогообложения»). При этом в данном случае налогоплательщику не гарантируется, что в отношении него не будет проведена налоговая проверка. Если же по результатам представленных объяснений факт неуплаты налога не подтвердился, то в таком случае *законодательно гарантируется*, что в отношении такого налогоплательщика проверка за соответствующий период не назначается.

Турецкие исследователи называют данный институт фильтром для налоговых проверок, облегчающим процедуру их проведения³⁵⁴. Посредством данного механизма, содержащего гарантии как в случае его положительного исхода (гарантия от налоговой проверки), так и в случае отрицательного исхода (гарантия льготной уплаты штрафа при добровольном устранении нарушения) налогоплательщик стимулируется к урегулированию выявленных рисков на самой ранней стадии.

Согласно вышеуказанному акту Министерства целью введения данного института является предотвращение проведения необоснованных проверок, эскалации отношений между налоговым органом и налогоплательщиком, уменьшение количества налоговых споров, предоставление льготы по уплате штрафа налогоплательщикам, уплатившим недоимку и пени в установленный

³⁵⁴ См.: *Saban Nihal*. Vergi hukuku, 4 Baskı, Beta basım yayın: İstanbul, 2015. S.38.

период, и стимулирование добровольного соблюдения налогового законодательства.

В российскую налоговую практику также внедряется риск-ориентированный подход. В связи с этим российские правоприменители рассматривают выездную налоговую проверку в качестве углубленной формы налогового контроля, которой предшествует так называемый предпроверочный анализ. В рамках такого анализа налоговыми органами применяются различные автоматизированные системы, позволяющие выявлять риски уклонения от уплаты налогов путем анализа банковских операций, контрольно-кассовой техники, анализа родственных и иных связей между налогоплательщиками в целях выявления признаков взаимозависимости, в том числе на основе технологии блок-чейн (АСК НДС 2, АИС «Налог-3», АСК ККТ). Внедрение таких автоматизированных систем направлено на создание электронной системы массовой обработки сведений, поступающих в налоговые органы, для их более эффективного анализа. В частности, АСК «НДС-2» обеспечивает сопоставление абсолютно всех счетов-фактур по принципу «зеркального отображения» в целях формирования «системы добросовестной среды налогового администрирования»³⁵⁵.

Реализация контрольно-аналитической деятельности в рамках контроля за полнотой отражения выручки осуществляется с использованием автоматизированной информационной системы «ККТ» на основании анализа передаваемых в онлайн-режиме данных с контрольно-кассовых аппаратов. Как отмечают специалисты, сопоставление различных информационных ресурсов, позволяющих отслеживать продвижение товара от производителя (импортера) до конечного потребителя, позволяют решить сложную проблему выявления и доказывания аффилированности субъектов и будут способствовать уходу от классических контрольных мероприятий, являющихся более трудозатратными как для бизнеса, так и для государства³⁵⁶. В последнее время активное применение

³⁵⁵ Молчанов Е. Г. Инновационные инструменты налогового администрирования в условиях действия программы «Цифровая экономика в Российской Федерации» // Учет и статистика. 2019. № 3. С. 56.

³⁵⁶ См.: Баракина Е. Ю. Цифровизация налогового администрирования в Российской Федерации // Юрист. 2022. № 4. С. 52.

также получил Федеральный реестр выгодоприобретателей, в котором фиксируются сведения о лицах, задействованных в уклонении от уплаты НДС в том числе с использованием технических компаний, не осуществляющих реальную хозяйственную деятельность.

В Российской Федерации, в отличие от приведенного зарубежного опыта, система управления налоговыми рисками *нормативно не урегулирована*. Однако существуют письма Федеральной налоговой службы, исходя из которых можно определить критерии относимости налогоплательщика к тому или иному уровню риска. В частности, в письме ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ «Об оценке признаков риска СУР»³⁵⁷ определены условия отнесения налогоплательщика к низкому уровню риска, к которым отнесены реальность ведения налогоплательщиком хозяйственной деятельности, а также своевременность исполнения налоговых обязательств, из чего следует, что налогоплательщики, несвоевременно исполняющие налоговые обязательства или имеющие признаки технических компаний, относятся к высокому уровню риска.

В п. 2.5 письма ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок»³⁵⁸ указан перечень информационных ресурсов, используемых налоговыми органами при проведении камеральных налоговых проверок, в частности, Таможня Ф, учет схем уклонения от налогообложения, ККТ, Однодневки, Риски, Мониторинг предприятий/отрасли и так далее. В процессе проведения камеральной налоговой проверки осуществляется сопоставление показателей налоговых деклараций и иных данных, содержащихся в указанных информационных ресурсах налоговых органов. Выявление таких несоответствий является основанием для направления налогоплательщику требования о представлении пояснений или внесении исправлений в декларацию в соответствии с п. 3 ст. 88 НК РФ, за неисполнение которого налогоплательщик привлекается к ответственности, установленной п. 1 ст. 129.1 НК РФ.

³⁵⁷ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

³⁵⁸ См.: ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/4211240/?ysclid=luqk2urdn5797696775 (дата обращения: 22.06.2023).

Д. М. Щекин рассматривает информационные технологии, применяемые налоговыми органами в процессе налогового контроля, как «явление, которое заставляет по-новому взглянуть на поиск баланса частных и публичных интересов в налоговом праве». Стоит согласиться с указанной позицией, принимая во внимание, что информационные ресурсы действительно способны повысить качество и эффективность налогового администрирования³⁵⁹. В отечественной литературе в сфере налогового права также можно найти мнение о том, что электронные технологии в налоговом администрировании могут вытеснить такие традиционные формы налогового контроля, как камеральные и выездные налоговые проверки³⁶⁰. По мнению К. В. Маслова, наличие доступа к информационным системам и надлежащий обмен информацией являются залогом эффективности налогового администрирования³⁶¹.

Расширение доступа налоговых органов к информационным ресурсам обеспечивает переход от выездных налоговых проверок к текущему документарному контролю. В связи с этим в последнее время наблюдается тенденция одобрения законодателем доначисления не задекларированных налогоплательщиком налогов путем проведения камеральной налоговой проверки *в отсутствие представленной налогоплательщиком налоговой декларации*, что, в частности, выразилось в дополнении ст. 88 НК РФ пунктом 1.2³⁶², предусматривающим проведение камеральной налоговой проверки на основании имеющихся у налоговых органов документов о налогоплательщике в случае непредставления налоговой декларации по НДФЛ в отношении доходов от продажи и дарения недвижимого имущества как в Российской Федерации, так и за ее пределами. Представляется, что ввиду повышения доступа налоговых органов к информационным источникам о деятельности налогоплательщика нормативные основания для проведения камеральных налоговых проверок в отсутствие

³⁵⁹ См.: Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 360.

³⁶⁰ См.: Налоговое право : курс лекций / под редакцией С. Г. Пепеляева, А. В. Ема. С. 312.

³⁶¹ См.: Маслов К. В. Информационное обеспечение налогового администрирования (правовое исследование). Омск, 2018. С. 18.

³⁶² См.: Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации».

налоговой декларации на основании имеющейся у налогового органа информации будут расширяться.

При этом отсутствие нормативного регулирования порядка использования налоговыми органами таких систем, а также недоступность для налогоплательщиков автоматизированных ресурсов налоговых органов снижают эффективность риск-ориентированного подхода и нарушают баланс частных и публичных интересов ввиду того, налоговые органы выступают монопольными держателями таких систем и основывают на них свои решения в отношении налогоплательщиков без предоставления последним возможности *удостовериться в достоверности соответствующих данных*. Порядок и правовые последствия применения таких информационных ресурсов *законодательно не установлены*. Стоит согласиться с отечественными специалистами в области налогового права, отмечающими, что автоматизированные изменения налогового администрирования сопровождаются слабой проработкой их правовой основы, уклон в технологические аспекты налогового контроля приводит к снижению уровня нормативного правового регулирования и гарантий налогоплательщиков от злоупотреблений со стороны налоговых органов³⁶³.

Однако нельзя согласиться с тем, что российское законодательство позволяет налоговым органам не раскрывать свои критерии оценки деятельности налогоплательщика в целях выявления возможных налоговых рисков. Иное напрямую бы противоречило требованиям Федерального закона от 09.02.2009 № 8-ФЗ «Об обеспечении доступа к информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления»³⁶⁴, предписывающего открытость и доступность информации о деятельности государственных органов, за исключением случаев, прямо указанных в законе.

Концепцией системы планирования выездных налоговых проверок установлены базовые схемы уклонения от уплаты налогов, преследуемые

³⁶³ См.: Налоговое право : курс лекций / под редакцией С. Г. Пепеляева, А. В. Ема. С. 318–319.

³⁶⁴ См.: СЗ РФ. 2009. № 7. Ст. 776.

налоговыми органами³⁶⁵. По мере развития автоматизированных систем спектр налоговых рисков расширился. В более актуальном приказе ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@ «Об утверждении Методики проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса “Личный кабинет налогоплательщика юридического лица” АИС “Налог-3”»³⁶⁶ указан порядок оценки юридического лица со ссылкой на конкретные критерии. Так, оценка проводится в два этапа — на первом этапе проверяются основные показатели (не находится ли компания в процессе ликвидации или под процедурой внешнего наблюдения, имеются ли противоречия в налоговой отчетности по НДС, превышающие допустимое значение, размер налоговой задолженности), на втором этапе оцениваются показатели финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (сравнивается налоговая нагрузка налогоплательщика с налоговой нагрузкой по отрасли, среднемесячная зарплата на одного работника, коэффициенты текущей ликвидности и платежеспособности, оценивается снижение активов налогоплательщика). Налогоплательщик может оспорить оценку через запрос на корректировку, приложив подтверждающие документы.

Таким образом, ФНС России в целях обеспечения прозрачности своей деятельности постепенно раскрывает применяемые в своей деятельности критерии оценки рисков для налогоплательщиков. При этом представляется, что поскольку такие критерии напрямую влияют на права и обязанности налогоплательщиков, последствия несоответствия таким критериям должны быть прямо предусмотрены законом. В связи с этим отсутствие в законе установленных последствий представления таких пояснений или игнорирования уведомления налогового органа не обеспечивает надлежащее воздействие на налогоплательщика и снижает эффективность риск-ориентированного подхода, а также приводит к нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков.

Поскольку риск-ориентированный подход не имеет закрепленных правовых оснований, доводы налогоплательщиков в судебных спорах о недопустимости

³⁶⁵ См.: Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ «Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок».

³⁶⁶ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

назначения выездной налоговой проверки вне связи с установлением уровня риска конкретного налогоплательщика судами *не поддерживаются*. Например, Девятый арбитражный апелляционный суд сделал такой вывод, сославшись на то, что выездная налоговая проверка может быть назначена и по основаниям, не указанным в Общедоступных критериях оценки рисков³⁶⁷. Однако взаимодействие между налоговым органом и налогоплательщиком в рамках предпроверочного анализа имеет прямое воздействие на права и обязанности налогоплательщика и третьих лиц, в связи чем неурегулированность указанной процедуры снижает доверие налогоплательщиков к действиям налогового органа.

Аргументом, обосновывающим существование в российской налоговой системе риск-ориентированного подхода, может являться наличие дискреции налоговых органов по отбору налогоплательщиков, в отношении которых подлежат проведению выездные налоговые проверки. Вызов налогоплательщика для дачи пояснений вне рамок проверки обосновывается наличием предусмотренных подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ полномочий налогового органа по вызову налогоплательщиков на основании письменного уведомления. Письмом ФНС России от 09.08.2022 № ЕА-4-15/10350 «О направлении Справочника»³⁶⁸ была доведена до территориальных налоговых органов информация о необходимости в обязательном порядке включения в такое письменное уведомление мотива вызова, к которому, в частности, может относиться как несоответствие вышеуказанным общедоступным критериям оценки рисков, так и наличие информации о сделках с сомнительными контрагентами. Пояснения налогоплательщика, устраняющие такие риски, должны приводить к его исключению из плана выездных налоговых проверок, однако *в отсутствие законодательно установленной гарантии* вопрос назначения в последующем выездной налоговой проверки относится к дискреции налоговых органов. Кроме того, нарушение указанных рисков может являться основанием для вызова налогоплательщика, за неповиновение которому лицо может быть привлечено к

³⁶⁷ См.: Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 01.07.2022 № 09АП-38332/22 по делу № А40-182987/2021 // Доступ из СПС «КосультантПлюс».

³⁶⁸ См.: Официальные документы. 2022. № 31.

административной ответственности, предусмотренной ст. 19.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, в связи с чем нельзя утверждать, что несоответствие критериям налоговых рисков не создает негативных последствий для налогоплательщиков.

В отсутствие правовой регламентации такого взаимодействия также возникают споры относительно характера мер, применяемых в отношении налогоплательщика по итогам таких совещаний с налоговым органом, фиксируемых в соответствующих протоколах, а также мер, предлагаемых к принятию в направляемых налогоплательщику информационных письмах по итогам предпроверочного анализа. Такие требования налоговых органов замещают необходимость обращения к традиционным формам налогового контроля, представленным налоговыми проверками. Недостаток нормативного регулирования проведения предпроверочного анализа, а именно реализации налоговыми органами полномочий по истребованию документов для контрольно-аналитической деятельности требует соблюдения правовой позиции Конституционного Суда РФ по данному вопросу. В Определении Конституционного Суда РФ от 07.04.2022 № 821-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью Торговый Дом «Платина Кострома» на нарушение его конституционных прав п. 2 ст. 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации»³⁶⁹ была подчеркнута необходимость соблюдения основного условия применения мер по истребованию документов, на которых строится проведение предпроверочного анализа, заключающегося в наличии *обоснованной необходимости* такого истребования (разумность и обоснованность требований). Подобный подход правильно олицетворяет основную предпосылку проведения предпроверочного анализа – наличие *обоснованных рисков* уклонения от уплаты налогов налогоплательщиком, в отношении которого не были эффективны профилактические меры, в том числе имеющиеся в законодательстве механизмы стимулирования добросовестного налогового поведения.

³⁶⁹ Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

ФНС России в целях самостоятельного мониторинга налогоплательщиками налоговых рисков разработан сервис личного кабинета налогоплательщика «Как меня видит налоговая», в рамках которого налогоплательщик в том числе получает доступ к набору показателей о себе и своем контрагенте. Как указывается представителями ФНС России, в данном сервисе реализовано 65 показателей, с учетом которых налогоплательщик может оценить текущие риски нарушения налогового законодательства и скорректировать свою модель поведения³⁷⁰. С учетом внедрения в российское налоговое администрирование новой системы управления рисками информация, полученная налоговыми органами при осуществлении контрольно-аналитической деятельности, становится основанием для информирования налогоплательщиков о выявленных рисках нарушений налогового законодательства в целях побуждения к деятельному раскаянию и самостоятельному уточнению налоговых обязательств, в отсутствие которого налоговый орган может инициировать проведение выездной налоговой проверки.

Стоит согласиться с отечественными учеными в том, что в сфере применения налоговыми органами автоматизированных систем выявления налоговых рисков наблюдается неопределенность правового регулирования, что негативно сказывается на правах налогоплательщика, потому что такие системы по своей сущности формируют *критерии противоправного поведения налогоплательщиков*, а значит, и основания применения мер государственного принуждения³⁷¹. Таким образом, механизм предпроверочного анализа в соответствии с действующим российским регулированием не содержит нормативных гарантий, обеспечивающих добровольное уточнение налогоплательщиками своих налоговых обязательств и, таким образом, отказа от дальнейшей реализации своих противоправных намерений.

Отсутствие закрепленных в российском налоговом законодательстве правовых оснований для применения налоговыми органами риск-

³⁷⁰ См.: Отчет Счетной палаты РФ о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года».

³⁷¹ См.: Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России ... С. 100.

ориентированного подхода также становится предметом судебных разбирательств. Так, Определением Верховного Суда РФ от 12.12.2023 № АКПИ23-1033 было принято к производству административное исковое заявление о признании недействующим п. 7 Общедоступных критериев самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков. В указанном определении сделан вывод об отсутствии юридической силы таких критериев и недопустимости ссылки на них при разрешении споров.

При этом можно также рассуждать, что контрольно-аналитическая деятельность является своеобразной подготовкой к мероприятиям налогового контроля (выездной налоговой проверке), вопрос планирования которой является *предметом усмотрения налоговых органов в силу реализации законных полномочий*, установленных в п. 1 и 2 ст. 89 НК РФ, в связи с чем может обосновываться отсутствие формально урегулированной процедуры в налоговом законодательстве. Однако, учитывая тенденцию к переходу к текущему документарному контролю налогоплательщиков, опыт зарубежных юрисдикций, представляется, что нормативное закрепление порядка предпроверочной процедуры способствует установлению гарантий ее применения как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков, что, в свою очередь, может повысить эффективность мер предотвращения уклонения от уплаты налогов. Отечественные налоговеды также подчеркивают наличие пробелов в правовом регулировании налогового контроля в условиях цифровизации, что приводит к нивелированию конституционных принципов налогообложения, нарушению прав и законных интересов налогоплательщиков, а также к утрате доверия общества к институтам государства и права, что требует надлежащую легализацию использования автоматизированных процессов в налоговом контроле³⁷².

Таким образом, на текущий момент нормативное регулирование предпроверочного анализа в России осуществляется исключительно внутриведомственными актами ФНС России, не находящимися в доступе для налогоплательщиков, у налоговых органов отсутствует нормативно закрепленная

³⁷² См.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства ... С. 24.

обязанность по информированию налогоплательщиков, отобранных для включения в план выездных налоговых проверок, о выявленных рисках. В отсутствие обязанности налоговых органов по осуществлению такого информирования, а также *гарантии* освобождения от проведения выездных налоговых проверок при добровольном уточнении налоговых обязательств, данный инструмент не может *полноценно выполнять функции меры предотвращения уклонения от уплаты налогов*. В связи с этим следует согласиться с Д. М. Щекиным, отмечающим, что «дрейф налоговых разногласий в стадию предпроверочного анализа можно признать конструктивным только на фоне гарантий, защищающих налогоплательщика от произвола налогового органа»³⁷³. Учитывая указанные проблемы российского налогово-правового регулирования, Е. В. Овчарова также подчеркивает, что «отсутствие определенного в налоговом законодательстве и исчерпывающего перечня налоговых рисков и критериев их оценки влечет ненадлежащие организационно-правовые гарантии реализации правового статуса налогоплательщиков»³⁷⁴.

Для недопущения нарушения прав налогоплательщиков основанием для вовлечения налогоплательщика в процедуру предпроверочного анализа должны быть конкретные факты, свидетельствующие о предполагаемом нарушении. Нормативное закрепление такой формы взаимодействия повысит эффективность данной меры предотвращения уклонения от уплаты налогов, поскольку позволит установить правовые гарантии вхождения в указанную процедуру для налогоплательщика, который в отсутствие таких гарантий не может быть уверен в неизменности правовой позиции налоговых органов по результатам такого взаимодействия. Четкое закрепление правовых последствий реализации данной процедуры обеспечит правовую определенность как для налоговых органов, так и для налогоплательщиков.

Для обеспечения правовой определенности порядка и последствий применения таких автоматизированных систем необходимо дополнить НК РФ

³⁷³ Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 399.

³⁷⁴ Овчарова Е. В. Налоговый комплаенс в России ... С. 89.

положениями, определяющими их правовой статус. В отдельных зарубежных юрисдикциях порядок применения автоматизированных систем прямо закреплен законодательством — например, п. 10 ст. 152 НК РФ, определяющей особенности проведения тематических проверок по подтверждению достоверности сумм превышения НДС, нормативно закреплена возможность использования аналитического отчета «Пирамида» в ходе проведения такой проверки, а также установлены правовые последствия выявления с ее помощью нарушения в виде направления налогоплательщику соответствующего уведомления.

В Казахстане также нормативно закреплена система управления рисками — общие положения о данной системе содержатся в ст. 136 и 137 НК РК. В отдельных нормах НК РК предусмотрены определенные преимущества в целях поощрения налогоплательщиков с низким уровнем налогового риска. Так, в соответствии с подп. 3 п. 3 ст. 212 НК РК таким налогоплательщикам предоставляется возможность продления срока представления налоговой декларации на более длительный период по сравнению с иными налогоплательщиками. В целом возможность использования информационных систем при осуществлении налогового администрирования закреплена в п. 15 ст. 22 НК РК, предусматривающем, что налоговые органы взаимодействуют с иными уполномоченными органами в целях ведения информационной системы, при этом утверждение индексов оценки налогоплательщиков в рамках такой системы осуществляется уполномоченным органом по согласованию с Национальной палатой предпринимателей Республики Казахстан.

В российском налоговом законодательстве также существуют примеры нормативного закрепленные внутренних информационных ресурсов налоговых органов. Так, личный кабинет налогоплательщика был введен в правовую плоскость Федеральным законом от 04.11.2014 № 347-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации»³⁷⁵, дополнившим НК РФ статьей 11.2, определяющей правовой статус и порядок использования налогоплательщиками и налоговыми органами данного ресурса.

³⁷⁵ См.: Российская газета. 2014. 7 нояб.

Указанной статьей установлен порядок использования личного кабинета налогоплательщика, пределы его применения налогоплательщиком и налоговым органом в процессе налогового администрирования. Ранее закрепленный в письме ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705 «О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок» автоматизированный арифметический контроль налоговых деклараций на предмет их соответствия *внутридокументным и междокументным контрольным соотношениям* на стадии ввода данных налоговых деклараций в АИС «Налог-3» также нашел свое нормативное отражение в Федеральном законе от 31.07.2023 № 389-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», которым были внесены изменения в подп. 1 п. 5 ст. 11.3 НК РФ.

С 1 января 2023 г. такая внутренняя информационная система учета налоговых органов как КРСБ (карточка расчета налогоплательщика с бюджетом) получила *правовое закрепление* в форме нового института единого налогового счета, изменившего порядок уплаты всех налоговых платежей. Одной из целей такого закрепления можно считать гармонизацию внутренних учетных систем налоговых органов и юридической формы исполнения налоговой обязанности, в результате чего исключены противоречия между нормой права и внутренним учетом налоговых органов³⁷⁶. Нормативное закрепление внутренней системы учета налоговыми органами платежей и налоговых обязательств налогоплательщика позволили сделать такую систему более прозрачной и доступной для налогоплательщиков. Соответственно, отдельные информационные системы налоговых органов уже получают свое нормативное закрепление в налоговом законодательстве.

³⁷⁶ В частности, речь идет о ситуации, когда юридически налогоплательщик считался исполнившим обязанности по уплате авансового платежа после предъявления в банк соответствующего платежного поручения, а фактически в отсутствие налоговой декларации начисления не формировались и во внутренних системах налоговых органов такие платежи отражались как излишне уплаченный налог (переплата) и засчитывались налоговым органом в счет задолженности в том числе по пеням, что нарушало права налогоплательщика, поскольку приводило к необоснованным пеням на «неуплаченные» авансовые платежи.

Аналогично представляется возможным нормативно закрепить правовой статус риск-ориентированных автоматизированных систем налоговых органов, а также порядок их использования при реализации налоговыми органами своих полномочий. В частности, учитывая, что одним из основных инструментов контрольно-аналитической деятельности налоговых органов (так называемого предпроверочного анализа) является закрепленное п. 2 ст. 93.1 НК РФ полномочие налоговых органов по истребованию документов у контрагентов налогоплательщика по конкретной сделке, в качестве основания для такого истребования можно установить получение налоговым органом соответствующих данных посредством указанных автоматизированных систем.

Нормативное закрепление риск-ориентированных автоматизированных систем позволит исключить проблему непонимания между налоговыми органами, использующими в своей деятельности дерево связей, маркировки контрагентов и иные инструменты выявления налоговых правонарушений, и налогоплательщиком, которому предъявляются соответствующие риски в рамках предпроверочного анализа, а также обеспечить правовые основания для использования данных таких систем *в качестве юридически значимого источника информации.*

Надлежащая система оценки рисков могла бы обеспечить правильное применение отдельных мер обеспечения уплаты налогов, предусмотренных действующим законодательством о налогах и сборах. Так, приостановление операций по счетам налогоплательщика, применяемое для обеспечения декларирования налоговых обязательств по истечении 20 дней со дня окончания срока, установленного для представления налоговой отчетности, вводится на основании решения налогового органа *без учета каких-либо рисков в поведении налогоплательщика.* Представляется, что такое применение данной обеспечительной меры не соответствует принципу пропорциональности, лежащему в основе эффективного применения мер предупреждения уклонения от уплаты налогов. Д. М. Щекин также отмечает несоответствие действующего механизма приостановления операций по счетам налогоплательщика в случае

нарушения налогоплательщиком сроков представления налоговых деклараций требованию баланса частных и публичных интересов, поскольку такое законодательное регулирование основано на *ошибочной презумпции*, что при отсутствии подачи налоговой декларации налогоплательщик всегда уклоняется от налогообложения³⁷⁷. В связи с этим исследователь делает правильный вывод о том, что «такая мера не должна применяться к обычным налогоплательщикам, которые ведут законную деятельность и не имеют намерений уклониться от налогообложения».

Российские цифровые контрольно-аналитические системы (АИС «Налог-3», АСК НДС), способные в автоматическом режиме выявлять факты занижения налоговой базы по отдельным налогам, включая НДС, позволяют выявлять риски уклонения от уплаты налогов, не прибегая к рутинным операциям сопоставления данных из деклараций по НДС и книг покупок и продаж. Попытки правоприменительной практики решать проблему незаконных налоговых вычетов по НДС, последовательное применение критериев добросовестности, а затем и критерия необоснованной налоговой выгоды, а в настоящее время — ст. 54.1 НК РФ уступает более эффективной цифровой системе АСК НДС-3, способной увидеть «разрывы» при исчислении НДС и оперативно их пресекать.

Как отмечает Д. М. Щекин, «на базе цифровых алгоритмов удастся добиться сокращения возможности по уклонению от уплаты налогов, в рамках которых у налогового органа будет возможность анализировать банковские операции налогоплательщиков в автоматическом режиме, которые при наличии доступа к информации о родственных связях налогоплательщика позволят выявлять налогооблагаемые операции, которые в настоящий момент легко скрываются налогоплательщиками»³⁷⁸. Успешное внедрение в деятельность налоговых органов информационных систем позволяет перейти на этап их интеграции с информационными системами налогоплательщиков, что уже фактически реализовано в рамках налогового мониторинга в целях удобного двустороннего

³⁷⁷ См.: Щекин Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве. С. 324.

³⁷⁸ Там же. С. 365.

обмена информацией между налоговым органом и участниками налогового мониторинга.

Налоговый мониторинг отражает развитие риск-ориентированного подхода к налоговому контролю, обеспечивая оценку налоговыми органами деятельности налогоплательщиков на предмет наличия налоговых рисков в режиме реального времени. В целом российский законодатель постепенно повышает доступность налогового мониторинга, снижая пороговые значения для его применения, в рамках последнего законопроекта по основным направлениям налоговой политики предусмотрено снижение требований для перехода на налоговый мониторинг сразу на 20 %³⁷⁹.

Нельзя не согласиться с тем, что цифровизация взаимоотношений налогового органа и налогоплательщика, открытость внутренних процессов налогоплательщика для налоговых органов в дальнейшем будет увеличиваться³⁸⁰. Об этом также свидетельствует Концепция развития и функционирования в России системы налогового мониторинга³⁸¹. Концепцией предполагается последующая интеграция функции налогового контроля в корпоративные информационные системы налогоплательщиков, что позволит обеспечить эффективность налогового контроля. Такая интеграция влечет постепенный отказ от налоговых проверок и переход на расширенное информационное взаимодействие с налогоплательщиком. Налоговые проверки будут проводиться в отношении налогоплательщиков, не предоставляющих доступ к своим информационным системам.

Рассмотрение оценки налоговыми органами налоговых рисков, направленной на обнаружение нарушений налогового законодательства, как необходимой составляющей системы превенции налоговых правонарушений, находит отражение в работах отечественных исследователей в области налогового права³⁸². Представляется, что по мере повышения эффективности риск-ориентированного

³⁷⁹ См.: Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2024. № 33. Ст. 4955.

³⁸⁰ См.: Коваленко Н. С., Леонов Е. М. Указ. соч. С. 53.

³⁸¹ См.: Распоряжение Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р «Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга».

³⁸² См.: Овчарова Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства ... С. 89.

подхода в налоговом контроле будет происходить расширение внедрения налогового мониторинга как метода постепенного отказа от налоговых проверок. Институт налогового мониторинга направлен на сотрудничество налогового органа и налогоплательщика, содействует координации взаимоотношений указанных сторон и достижению баланса частных и публичных интересов в налоговом праве. Соответственно, повышение эффективности цифровых ресурсов налоговых органов, позволяющих осуществлять предварительный контроль за деятельностью налогоплательщика, обеспечит смещение меры предупреждения уклонения от уплаты налогов в сторону повышения роли профилактики уклонения от уплаты налогов.

В целях обеспечения правовых оснований применения риск-ориентированного подхода необходимо нормативно закрепить полномочия налоговых органов и порядок применения автоматизированных систем. При этом стоит согласиться с выводом отечественных ученых, проанализировавших в том числе зарубежный опыт налогового администрирования, о нежелательности детального раскрытия информации о риск-ориентированном подходе вследствие возможности налогоплательщиков адаптировать внутреннюю систему обеспечения комплаенса под механизм оценки рисков в целях создания видимости комплаенса и сокрытия от контроля фактов нарушения налогового законодательства³⁸³. В частности, руководствуясь данными соображениями, американская система оценки налоговых рисков (DIF-система), используемая для отбора налоговых деклараций, подлежащих налоговой проверке, не предусматривает доступ к ней со стороны налогоплательщиков³⁸⁴.

В силу вышеуказанных суждений можно согласиться с российскими налогововедами в том, что цифровая трансформация налогового администрирования должна сопровождаться эффективным взаимодействием цифровых технологий и коммуникации между налоговым органом и налогоплательщиком³⁸⁵, что

³⁸³ Овчарова Е. В., Тасалов К. А., Осина Д. М. Указ. соч. С. 28.

³⁸⁴ См.: Осина Д. М. Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США // *Налоговед.* 2019. № 3. С. 86.

³⁸⁵ См.: Синельников-Мурылев С. Г. Цифровизация налогового администрирования: возможности и риски // *Экономическая политика.* 2022. № 2. С. 26.

свидетельствует о необходимом сочетании мер профилактики и мер предотвращения в качестве составляющих элементов системы предупреждения уклонения от уплаты налогов. При этом такая коммуникация должна сопровождать надлежащей правовой процедурой применения указанных цифровых механизмов.

Указанный подход позволит рассматривать назначение выездной налоговой проверки в качестве инструмента предотвращения реальных нарушений, в отношении которых установлена высокая степень риска, что должно повышать эффективность таких проверок и обоснованность доначислений налоговых органов, произведенных по результатам таких проверок. Применение института выездных налоговых проверок для предотвращения подтвержденных в рамках контрольно-аналитической деятельности нарушений дает основания для применения дополнительных мер, направленных на обеспечение прав налоговых

органов. Так, в декабре 2021 г. в Государственную Думу РФ был внесен законопроект № 47595-8, предусматривающий возможность применения в отдельных случаях предварительных обеспечительных мер на стадии назначения налоговой проверки (после вынесения решения о проведении выездной налоговой

проверки/составления акта камеральной проверки) в целях воспрепятствования выводу налогоплательщиком своих активов во время налоговой проверки, что

может привести к невозможности взыскания доначисленных сумм и восстановления имущественных прав государства. Указанным законопроектом также предлагается опубликовывать информацию на официальном сайте ФНС России о факте принятия решения о назначении выездной налоговой проверки, что, как представляется, может выступить дополнительным фактором предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Однако предлагаемый указанным законопроектом подход к установлению оснований для принятия таких мер (сумма уплаченных налогоплательщиком налогов за проверяемый период и среднеотраслевая налоговая нагрузка) нельзя считать допустимым. Деятельность каждого налогоплательщика имеет свои индивидуальные особенности, поэтому применение ограничительных мер в зависимости от определенных среднестатистических показателей влечет риски

нарушения принципа равенства налогоплательщиков и необоснованного ограничения их прав и законных интересов. При этом представляется, что такие ограничительные меры могут считаться обоснованными только *по мере совершенствования контрольно-аналитической деятельности налоговых органов, возможности определения фактических показателей деятельности конкретного налогоплательщика и нормативного закрепления процедуры контрольно-аналитической деятельности, гарантий защиты прав налогоплательщика с предоставлением ему права на участие в процессе осуществления налоговыми органами указанной процедуры.*

Таким образом, риск-ориентированный подход в системе 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), посредством осуществления контрольно-аналитической деятельности. 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 контрольно-аналитической деятельности.

В случае успешной апробации внедрения сформулированного автором понятия риск-ориентированного подхода предлагается рассмотреть возможность внесения изменений в законодательство, предусмотрев правовые основания и последствия применения информационных ресурсов в контрольно-аналитической деятельности налоговых органов, являющихся основой риск-ориентированного

подхода, по аналогии с уже имеющимся у российского законодателя опытом внедрения в правовое поле института личного кабинета налогоплательщика и контрольных соотношений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам настоящего исследования была сформирована научная концепция, обосновывающая эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов. Наличие такой концепции необходимо для дальнейшего совершенствования правового регулирования мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, в том числе с учетом зарубежного опыта в целях повышения эффективности налогового администрирования в целом.

Под правовыми мерами предупреждения уклонения от уплаты налогов предлагается понимать 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).

Анализ доктринального и нормативного подходов к понятию уклонения от уплаты налогов подтвердил необходимость комплексного рассмотрения данного понятия, как включающего не только неисполнение обязанностей, связанных с уплатой налогов, но и злоупотребление правом посредством совершения формально законных действий, *преимущественно направленных на занижение налогового обязательства* с учетом соблюдения критериев отнесения таких действий к противоправному поведению (уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом). Отличительной чертой, присущей уклонению от уплаты налогов в форме злоупотребления правом, является возникновение налоговой обязанности только после реконструкции налоговыми органами соответствующей операции, осуществленной с нарушением целей и принципов налоговой нормы.

Системное понимание уклонения от уплаты налогов, как существующего в двух различных формах, позволяет рассмотреть эволюцию способов уклонения от уплаты налогов и подходов к его правовой квалификации, а также предполагает необходимость учитывать специфику соответствующей формы при разработке комплексного подхода к предупреждению уклонения от уплаты налогов. Широкое

понимание уклонения от уплаты налогов впервые активно стало проявляться в судебной практике зарубежных государств и впоследствии было воспринято международным сообществом в условиях активизации агрессивных схем налогового планирования. Несмотря на то что российский законодатель формально ограничивает понятие уклонения от уплаты налогов налоговыми преступлениями, с учетом исключительного повода к возбуждению уголовного дела на основании решений налоговых органов о привлечении налогоплательщиков к ответственности за умышленную неуплату налогов и некорректности рассмотрения размера недоимки в качестве критерия, определяющего противоправность соответствующего деяния, сделан вывод о том, что понятие уклонения от уплаты налогов не следует сводить к налоговым преступлениям.

На основании анализа зарубежного опыта выявлено, что развитие уклонения от уплаты налогов в форме злоупотребления правом существенно усложняет предупреждение таких противоправных действий налогоплательщиков, что делает более значимым совершенствование правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, которые должны быть направлены не только на неисполнение обязанностей, связанных с уплатой налогов, но и на злоупотребление правом, выражающееся в действиях, которые формально не противоречат положениям законодательства, но преследуют противоправную цель уклонения от уплаты налогов.

Эффективность правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов, которая в правовой плоскости имеет не столько количественное, сколько качественное значение, должна основываться на добросовестности налогового администрирования. Соответственно, принципами эффективности правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов являются *тест пропорциональности*, предполагающий соразмерное применение мер с учетом необходимости в зависимости от поведения налогоплательщика, *последовательность применения мер*, заключающаяся в придании 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.

Настоящее исследование предлагает системный подход к определению правовых мер профилактики уклонения от уплаты налогов как выражающихся в положительной мотивации налогоплательщика (ориентация на добровольное исполнение налоговой обязанности) и направленных на создание благоприятных юридических условий для исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налогов, на формирование среды доверия в налоговом администрировании, поощрение добросовестного налогового поведения, а также устранение возможных рисков нарушения налогового законодательства с минимальными издержками как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов. В качестве мер профилактики уклонения от уплаты налогов в настоящем исследовании рассмотрены следующие меры.

1. Меры стимулирования налогоплательщика к взаимодействию с налоговым органом, которые были проанализированы с точки зрения синергетического подхода — относительно нового методологического инструментария, позволяющего объяснить процессы достижения неустойчивыми системами состояния взаимосогласованности. В качестве инструментов, способствующих фактической реализации указанного подхода в налоговых правоотношениях, выступают инструменты мягкого права (манифесты, хартии прав налогоплательщиков), формирующие разумные ожидания налогоплательщиков, связанные с требованием от налоговых органов приверженности определенному стандарту поведения. Сделан вывод о том, что ФНС России также предпринимает попытки по созданию благоприятной среды для взаимодействия с налогоплательщиками, принимая так называемые акты саморегулирования и устанавливая намерения на партнерские взаимоотношения (формируя синергетическую среду взаимодействия), однако для повышения эффективности такого взаимодействия рекомендуется законодательно закрепить обязанность

налоговых органов обеспечивать приверженность таким актам, в том числе путем установления требования о ежегодном отчете налоговых органов о том, в какой мере они придерживаются стандартов и ценностей, изложенных в таких актах, в процессе осуществления своих функций при взаимодействии с налогоплательщиками.

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 сверки принадлежности единого налогового платежа, по результатам которой составляется совместный акт налогового органа и налогоплательщика о результатах такой сверки.

2. Меры поощрения добросовестного налогового поведения, которые могут 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 уклонение от уплаты налогов ни в форме неисполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, ни в форме злоупотребления правом;

- необходимо повысить направленность процедуры ускоренного (заявительного) порядка возмещения НДС 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 представление налогоплательщику возможности добровольно устранить допущенное нарушение в соответствии с подп. 1 п. 4 ст. 81 НК 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.

3. Меры упрощения исполнения обязанностей, связанных с уплатой налогов, предполагающие 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, предусматривающего 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 сдерживания налогоплательщиков от их применения. В отношении физических лиц мера упрощения исполнения обязанностей по уплате налогов предполагает проактивное (в отсутствие соответствующего запроса со стороны физического лица) разъяснение права налогоплательщика на применение налоговой льготы как по подоходному налогу, так и по имущественным налогам.

Автором также делается вывод, что 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.

В связи с этим необходимо внести соответствующие изменения и предусмотреть учет совокупной обязанности налогоплательщика на основании направляемого налоговым органом сообщения об исчисленных суммах *с учетом пояснений (документов) налогоплательщика*, в случае несогласия с которыми налоговый орган вправе провести камеральную налоговую проверку в течение установленного срока со дня получения соответствующих пояснений (документов) от налогоплательщика.

Дальнейший переход на возложение отдельных обязанностей, связанных с исчислением и уплатой налогов, на налоговый орган отражается во внедрении института ЕНС, предполагающего уплату всех налогов на единый счет и распределение всех поступивших платежей *налоговым органом* на основании учтенных на таком счете обязанностей в нормативно установленной последовательности. При этом делается вывод, что для обеспечения реализации цели упрощения уплаты налогов, опосредовавшей внедрение единого налогового счета, необходимо также исключить обязанность налогоплательщиков по представлению такого дополнительного документа, как уведомление об исчисленных суммах, ошибки в котором могут привести к формированию некорректных начислений. В этих целях предлагается установить полномочие налоговых органов по самостоятельному формированию таких уведомлений на основании 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 исключить распространение режима единого налогового платежа на денежные

средства, взыскиваемые с налогоплательщика в счет исполнения конкретного требования налогового органа, а также предусмотреть отложенный учет в совокупной обязанности доначисляемых налоговым органом сумм в целях обеспечения возможности налогоплательщика оспорить доначисление в судебном порядке и истребовать обеспечительные меры.

Под правовыми мерами предотвращения уклонения от уплаты налогов в настоящем исследовании предлагается понимать меры, выражающиеся в отрицательной мотивации налогоплательщика путем обеспечения выявления признаков уклонения от уплаты налогов и сдерживания налогоплательщика от реализации противоправного умысла. В качестве правовых мер предотвращения уклонения от уплаты налогов в настоящем исследовании рассмотрены следующие меры.

1. Меры воздействия на налогоплательщика посредством третьих лиц, которые могут быть осведомлены о противоправных намерениях налогоплательщика и, соответственно, способны оказать содействие в предотвращении совершения налогоплательщиком уклонения от уплаты налогов. В частности, такими третьими лицами могут выступать налоговые пособники, на которых можно возложить обязанность по представлению в налоговый орган информации о «подозрительных» с точки зрения налогообложения сделках с преимущественно налоговой целью, что позволит предупреждать уклонение от уплаты налогов в форме злоупотребления правом.

Меры предотвращения уклонения от уплаты налогов посредством третьих лиц также могут предполагать поощрительное воздействие на третьих лиц (налоговых информаторов), предоставляющих информацию о потенциальных нарушениях налогового законодательства. Однако для надлежащего функционирования этого института необходимо обеспечить гарантии защиты информатора от негативных последствий такого информирования, а также финансовое 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 немотированных 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.

В рамках мер предотвращения уклонения от уплаты налогов посредством третьих лиц в настоящем исследовании также были рассмотрены 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. Учитывая зарубежный опыт, а также цели оперативного предотвращения противоправных действий налогоплательщика по сокрытию своих активов, представляется возможным допустить направление уведомления налоговым органом напрямую дебиторам до возбуждения исполнительного производства, обязывая их перечислять денежные средства на счет налогоплательщика, в отношении которого налоговым органом выставлено инкассовое поручение.

2. Риск-ориентированный подход к налоговому контролю, под которым предлагается понимать мероприятие налогового контроля, направленное на выявление рисков нарушения законодательства о налогах и сборах на ранней стадии (до проведения налоговых проверок). 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. Надлежащее применение риск-ориентированного подхода 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 контрольно-аналитической деятельности.

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

Таким образом, настоящая работа формирует представление о правовых мерах предупреждения уклонения от уплаты налогов, предлагает принципы их эффективности и возможные пути совершенствования правового регулирования таких мер, что, в свою очередь, создает благоприятную почву для дальнейшего исследования мер предупреждения уклонения от уплаты налогов с учетом необходимости поддержания конституционно значимого баланса частных и публичных интересов.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ И ЛИТЕРАТУРЫ**Правовые акты и иные официальные материалы**

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) // Российская газета. — 1993. — № 237.
2. О Конституционном Суде Российской Федерации : Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ // СЗ РФ. — 1994. — № 13. — Ст. 1447.
3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 22.04.2020) // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3823.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая от 30.11.1994 № 51-ФЗ (ред. от 18.07.2019 № 177-ФЗ) // СЗ РФ. — 1994. — № 32. — Ст. 3301.
5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 1 (Ч. I). — Ст. 1.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ // СЗ РФ. — 2000. — № 32. — Ст. 3340.
7. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (ред. от 02.08.2019 № 308-ФЗ) // СЗ РФ. — 1996. — № 25. — Ст. 2954.
8. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации (в ред. от 09.03.2022 № 51-ФЗ) // Российская газета. — 2001. — № 249.
9. О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации : Федеральный закон от 26.07.2019 № 197-ФЗ // СЗ РФ. — 2019. — № 30. — Ст.4099.
10. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и о приостановлении действия абзаца второго пункта 1 статьи 78 части первой Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2023 № 389-ФЗ // Парламентская газета. — 2023. — № 31.

11. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 2 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» : Федеральный закон от 26.03.2022 № 67-ФЗ // СЗ РФ. — 2022. — № 13. — Ст. 1956.

12. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 29.09.2019 № 325-ФЗ // СЗ РФ. — 2019. — № 39. — Ст. 5375.

13. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 04.11.2014 № 347-ФЗ // Российская газета. — 2014. — 7 нояб.

14. О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах : Федеральный закон от 08.08.2024 № 259-ФЗ // СЗ РФ. — 2024. — № 33. — Ст. 4955.

15. 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 : Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-ФЗ // СЗ РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.

16. О государственном контроле (надзоре) и муниципальном контроле в Российской Федерации : Федеральный закон от 31.07.2020 № 248-ФЗ // СЗ РФ. — 2020. — № 31 (Ч. I). — Ст. 5007.

17. О государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции и об ограничении потребления (распития) алкогольной продукции : Федеральный закон от 22.11.1995 № 171-ФЗ // СЗ РФ. — 1995. — № 48. — Ст.4553.

18. О гражданстве Российской Федерации : Федеральный закон от 31.05.2002 № 62-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 22. — Ст. 2301.

19. О некоммерческих организациях : Федеральный закон от 12.01.1996 № 7-ФЗ // СЗ РФ. — 1996. — № 3. — Ст. 145.

20. О правовом положении иностранных граждан в Российской Федерации : Федеральный закон от 25.07.2002 № 115-ФЗ // СЗ РФ. — 2002. — № 30. — Ст. 3032.

21. О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима «Автоматизированная упрощенная система налогообложения» : Федеральный закон от 25.02.2022 № 17-ФЗ // СЗ РФ. — 2022. — № 9 (Ч. I). — Ст. 1249.

22. О Счетной палате Российской Федерации : Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ // СЗ РФ. — 2013. — №14. — Ст.1649.

23. О территориях опережающего развития в Российской Федерации : Федеральный закон от 29.12.2014 № 473-ФЗ // СЗ РФ. — 2015. — № 1 (Ч. I). — Ст. 26.

24. Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участие посредника (процедуре медиации) : Федеральный закон от 27.07.2010 № 193-ФЗ // СЗ РФ. — 2010. — № 31. — Ст. 4162.

25. Об исполнительном производстве : Федеральный закон от 02.10.2007 № 229-ФЗ // СЗ РФ. — 2007. — № 41. — Ст. 4849.

26. Об обеспечении доступа к информации о деятельности государственных органов и органов местного самоуправления : Федеральный закон от 09.02.2009 № 8-ФЗ // СЗ РФ. — 2009. — №7. — Ст. 776.

27. Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации : Федеральный закон от 12.06.2002 № 67-ФЗ // СЗ РФ. — 2022. — № 24. — Ст. 2253.

28. Об особых экономических зонах в Российской Федерации : Федеральный закон от 22.07.2005 № 116-ФЗ // СЗ РФ. — 2005. — № 30 (Ч. II). — Ст. 3127.

29. О налоговых органах Российской Федерации : Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. — 1991. — № 15. — Ст. 492.

30. О статусе судей в Российской Федерации : Закон РФ от 26.06.1992 № 3132-1 // Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. — 1992. — № 30. — Ст. 1792.

31. Об основах налоговой системы в Российской Федерации : Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 // Российская газета. — 1992. — 10 марта.

32. Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 // СЗ РФ. — 2004. — № 40. — Ст. 3961.

33. Об утверждении Правил предоставления в 2023 году из федерального бюджета субсидий российским организациям на финансовое обеспечение мероприятий по проведению научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ в области средств производства электроники : Постановление Правительства РФ от 16.12.2020 № 2136 // СЗ РФ. — 2020. — № 52 (Ч. I). — Ст. 8823.

34. Об утверждении Правил предоставления субсидий из федерального бюджета российским организациям на финансовое обеспечение затрат на проведение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ по современным технологиям в рамках реализации такими организациями инновационных проектов и о признании утратившими силу некоторых актов Правительства Российской Федерации : Постановление Правительства РФ от 12.12.2019 № 1649 // СЗ РФ. — 2019. — № 51 (Ч. II). — Ст. 7619.

35. Об утверждении Концепции развития и функционирования в Российской Федерации системы налогового мониторинга : распоряжение Правительства РФ от 21.02.2020 № 381-р // СЗ РФ. — 2020. — № 10. — Ст. 1357.

36. Проект федерального закона № 263208-8 // Государственная Дума РФ : сайт. — URL: <https://sozd.duma.gov.ru/bill/263208-8?ysclid=luqjucgkkq741743530> (дата обращения: 18.12.2023).

37. Основные направления бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2022 год и на плановый период 2023 и 2024 годов (утв. Минфином России) // КонсультантПлюс : сайт. — URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_396691/?ysclid=luqjj09m2422365965 (дата обращения: 05.03.2023).

38. Об утверждении Концепции развития досудебного урегулирования налоговых споров в системе налоговых органов РФ на 2013–2018 гг. : Приказ ФНС

России от 13.02.2013 № ММВ-7-9/78@ // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/4052937/?ysclid=luqkyelrj2103651921 (дата обращения: 06.12.2022).

39. Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : Приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/?ysclid=luqlcauy9b183378511 (дата обращения: 08.08.2022).

40. Об утверждении Методики проведения оценки юридического лица на базе интерактивного сервиса «Личный кабинет налогоплательщика юридического лица» АИС «Налог-3» : Приказ ФНС России от 24.03.2023 № ЕД-7-31/181@ // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/13318699/?ysclid=luqli0s1xk486071072 (дата обращения: 02.05.2023).

41. Об утверждении Миссии ФНС России и Политики ФНС России в области качества на 2023–2026 годы : Приказ ФНС России от 07.04.2023 № ЕД-7-19/232@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

42. Об утверждении Порядка установления, оценки и устранения причин возникновения споров в деятельности налоговых (регистрирующих) органов и о признании утратившим силу приказа ФНС России от 23.01.2018 № ММВ-7-9/36@ : Приказ ФНС России от 25.11.2020 № СД-7-9/848@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

43. Об утверждении Регламента Министерства финансов РФ : Приказ Минфина России от 14.09.2018 № 194н // Гарант : сайт. — URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/71973728/?ysclid=luql89kv9995748052> (дата обращения: 25.01.2022).

44. О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) : Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. — 2017. — № 35.

45. О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо ФНС России от 10.03.2021 № БВ-4-7/3060@ // Официальные документы. — 2021. — № 10, 16.

46. О применении положений статьи 122 НК РФ при предоставлении уточненных налоговых деклараций в порядке статьи 81 НК РФ : Письмо ФНС России от 27.12.2023 № БВ-4-7/16343@ // Официальные документы. — 2024. — № 3.

47. О рекомендациях по применению положений статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

48. О рекомендациях по проведению камеральных налоговых проверок : Письмо ФНС России от 16.07.2013 № АС-4-2/12705@ // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/4211240/?ysclid=luqk2urdn5797696775 (дата обращения: 22.06.2023).

49. Об основных принципах урегулирования споров : Письмо ФНС России от 17.08.2023 № БВ-4-7/10590@ // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/doc/pismo-fns-rossii-ot-17082023-n-bv-4-710590-ob-osnovnykh/?ysclid=luqk8p61m5175948934> (дата обращения: 15.05.2023).

50. Об оценке признаков риска СУР : Письмо ФНС России от 03.06.2016 № ЕД-4-15/9933@ // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

51. Обзор правовых позиций ФНС России : Письмо ФНС России от 03.10.2023 № БВ-4-9/12603@ // ФНС России : сайт. — URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/apply_fts/pretrial/14147679/?ysclid=luqjd7si4i607195873 (дата обращения: 11.02.2024).

52. Письмо ФНС России от 24.07.2019 № ЕД-19-2/201 // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

53. Отчет Счетной палаты РФ о результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ организации и осуществления выездных налоговых проверок, взыскания доначисленных сумм в 2019–2021 годах и истекшем периоде 2022 года» // Счетная палата РФ : сайт. — URL: <https://ach.gov.ru/upload/iblock/>

b6d/tc2qar8hzsay610v18epjftmwi9t68oh.pdf?ysclid=luqjmswksl393660602 (дата обращения: 15.06.2023).

54. Разумное истребование — новые принципы налоговых органов : манифест // ФНС России : сайт. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn27/news/activities_fts/13168972/ (дата обращения: 24.05.2024).

Акты Конституционного Суда Российской Федерации, высших судебных органов и материалы судебной практики

55. По делу о проверке конституционности отдельных положений Налогового кодекса Российской Федерации и Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Е. Н. Беспутина, А. В. Кульбацкого и В. А. Чапанова : Постановление Конституционного Суда РФ от 24.03.2017 № 9-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2017. — № 4.

56. По делу о проверке конституционности отдельных положений Федерального закона «Об основных гарантиях избирательных прав и права на участие в референдуме граждан Российской Федерации» в связи с запросом группы депутатов Государственной Думы и жалобами граждан С. А. Бунтмана, К. А. Катаняна и К. С. Рожкова : Постановление Конституционного Суда РФ от 30.10.2003 № 15-П // Российская газета. — 2003. — 31 окт.

57. По делу о проверке конституционности отдельных положений части второй статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан А. Д. Егорова и Н. В. Чуева : Постановление Конституционного Суда РФ от 16.07.2004 № 14-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2004. — № 6.

58. По делу о проверке конституционности подпункта 15 пункта 2 статьи 146 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Арбитражного суда Центрального округа : Постановление Конституционного Суда РФ от 19.12.2019 № 41-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2020. — № 1.

59. По делу о проверке конституционности подпункта 3 пункта 2 статьи 256 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Правительства Санкт-Петербурга и жалобой государственного унитарного предприятия

«Топливо-энергетический комплекс Санкт-Петербурга» : Постановление Конституционного Суда РФ от 31.03.2022 № 13-П // Российская газета. — 2022. — 14 апр.

60. По делу о проверке конституционности положений подпункта 2 пункта 2 статьи 164 Налогового кодекса Российской Федерации и Перечня кодов видов товаров для детей в соответствии с единой Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности Таможенного союза, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов при ввозе на территорию Российской Федерации, в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Мишутка» : Постановление Конституционного Суда РФ от 10.07.2017 № 19-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2017. — № 5.

61. По делу о проверке конституционности положений подпункта 3 пункта 8 статьи 346.43, статьи 346.47 и пункта 1 статьи 346.48 Налогового кодекса Российской Федерации, а также положений Закона Мурманской области “О патентной системе налогообложения на территории Мурманской области” в связи с жалобой гражданина С. А. Глухова : Постановление Конституционного Суда РФ от 06.06.2019 № 22-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2019. — № 4.

62. По делу о проверке конституционности положений пункта 10 части 1 статьи 17 Федерального закона «О государственной гражданской службе Российской Федерации» и статьи 20.1 Закона Российской Федерации «О милиции» в связи с жалобами граждан Л. Н. Кондратьевой и А. Н. Мумолина : Постановление Конституционного Суда РФ от 30.06.2011 № 14-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2011. — № 5.

63. По делу о проверке конституционности положений пунктов 6 и 7 статьи 168 и пункта 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой общества с ограниченной ответственностью «Торговый дом “Камснаб”» : Постановление Конституционного Суда РФ от 03.06.2014 № 17-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2014. — № 5.

64. По делу о проверке конституционности положений статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина Д. Н. Алганова :

Постановление Конституционного Суда РФ от 09.07.2019 № 27-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2019. — № 5.

65. По делу о проверке конституционности положений части 4 статьи 170, пункта 1 статьи 311 и части 1 статьи 312 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами закрытого акционерного общества «Производственное объединение “Берег”», открытых акционерных обществ «Карболит», «Завод “Микропровод”» и «Научно-производственное предприятие “Респиратор”»: Постановление Конституционного Суда РФ от 21.01.2010 № 1-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2010. — № 2.

66. По делу о проверке конституционности положений части 9 статьи 3 Федерального закона «О внесении изменений в подразделы 4 и 5 раздела I части первой и статью 1153 части третьей Гражданского кодекса Российской Федерации» в связи с жалобой гражданина Е. В. Потоцкого : Постановление Конституционного Суда РФ от 15.02.2016 № 3-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2016. — № 3.

67. По делу о проверке конституционности положений части первой статьи 19, статьи 21 Федерального закона «О почтовой связи» и пункта 2 статьи 62 Федерального закона «О связи» в связи с жалобой гражданина М. Д. Малинина : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.12.2022 № 59-П // Российская газета. — 2023. — 10 янв.

68. По делу о проверке конституционности положения пункта 1 статьи 302 Гражданского кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина А. Н. Дубовца : Постановление Конституционного Суда РФ от 22.06.2017 № 16-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2017. — № 5.

69. По делу о проверке конституционности пункта 1 статьи 15 и статьи 1064 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации и части первой статьи 45 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданина И. С. Машукова : Постановление Конституционного Суда РФ от 02.07.2020 № 32-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2020. — № 5.

70. По делу о проверке конституционности пункта 8 статьи 75, подпункта 3 пункта 1 статьи 111 и подпункта 23 пункта 2 статьи 149 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой акционерного общества «Флот Новороссийского морского торгового порта» : Постановление Конституционного Суда РФ от 28.11.2017 № 34-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2018. — № 2.

71. По делу о проверке конституционности части первой статьи 13 Закона Российской Федерации «О пенсионном обеспечении лиц, проходивших военную службу, службу в органах внутренних дел, Государственной противопожарной службе, органах по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, учреждениях и органах уголовно-исполнительной системы, и их семей» в связи с жалобой гражданина С. В. Иванова : Постановление Конституционного Суда РФ от 14.01.2016 № 1-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2016. — № 3.

72. О предоставлении субсидий из федерального бюджета российским организациям на возмещение части затрат на уплату процентов по кредитам, полученным в российских кредитных организациях в 2013–2016 годах, на реализацию приоритетных инвестиционных проектов индустрии детских товаров, а также на компенсацию части затрат на уплату лизинговых платежей по договору финансовой аренды (лизинга) в рамках реализации приоритетных инвестиционных проектов индустрии детских товаров в рамках подпрограммы “Индустрия детских товаров” государственной программы Российской Федерации “Развитие промышленности и повышение ее конкурентоспособности”, по заявлениям, поданным в 1-м квартале 2015 года : Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2015 № 549-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

73. Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб публичного акционерного общества «Акционерная компания “АЛРОСА”» на нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 8 статьи 75, пунктом 1 статьи 109, подпунктом 3 пункта 1 статьи 111, пунктом 1 статьи 122, пунктом 1 статьи 252, подпунктом 3 пункта 1 статьи 253, абзацем пятым пункта 1 статьи 261 и пунктом 16 статьи 270 Налогового

кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 18.07.2019 № 2116-О // Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

74. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 04.07.2017 № 1440-О // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-04072017-n-1440-o/?ysclid=luqngnalq9873473154> (дата обращения: 23.12.2022).

75. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Каретникова Леонида Михайловича на нарушение его конституционных прав частью четвертой статьи 159 Уголовного кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 477-О // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-09032023-n-477-o/?ysclid=luqobm17qy259328870> (дата обращения: 15.05.2023).

76. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Киприянова Александра Викторовича на нарушение его конституционных прав пунктом 2 статьи 1 Закона Архангельской области от 3 апреля 2015 года № 262-15-ОЗ «О льготах по налогу, взимаемому в связи с применением упрощенной системы налогообложения, и налогу, взимаемому в связи с применением патентной системы налогообложения, для налогоплательщиков, впервые зарегистрированных в качестве индивидуальных предпринимателей» : Определение Конституционного Суда РФ от 09.03.2023 № 480-О // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-09032023-n-480-o/> (дата обращения: 13.03.2024).

77. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Чебаркульская птица» на нарушение конституционных прав и свобод абзацем четвертым пункта 8 статьи 101 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 10.03.2016 № 571-О // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2016. — № 6.

78. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью Торговый Дом «Платина Кострома» на нарушение его конституционных прав п. 2 ст. 93.1 Налогового кодекса Российской Федерации : Определении Конституционного Суда РФ от 07.04.2022 № 821-О // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-konstitutsionnogo-suda-rf-ot-07042022-n-821-o/?ysclid=luqob34mo9875755818> (дата обращения: 14.05.2023).

79. Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Винзавод Буденновский» на нарушение конституционных прав и свобод положениями абзаца первого и второго пункта 1 статьи 201 Налогового кодекса Российской Федерации : Определение Конституционного Суда РФ от 07.06.2011 № 805-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2012. — № 1.

80. По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : Определении Конституционного Суда РФ от 25.07.2001 № 138-О // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2002. — № 2.

81. О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 // Верховный Суд РФ : сайт. — URL: <https://www.vsrfr.ru/documents/own/8086/> (дата обращения: 08.08.2023).

82. О примирении сторон в арбитражном процессе : Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18.07.2014 № 50 // Вестник экономического правосудия РФ. — 2014. — № 9. — С. 175–186.

83. Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды : Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 // Вестник ВАС РФ. — 2006. — № 12.

84. Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 21.03.2006 № 13815/05 // Гарант : сайт. — URL: <https://www.garant.ru/products/>

ipo/prime/doc/12046431/?ysclid=luqpp8oz25580270254 (дата обращения: 13.02.2022).

85. Постановления Президиума ВАС РФ от 01.06.2010 № 16064/09 по делу № А27-6222/2009-6 // Вестник ВАС РФ. — 2010. — № 9.

86. Постановления Президиума ВАС РФ от 16.07.2013 № 3372/13 по делу № А33-7762/2011 // Вестник ВАС РФ. — 2013. — № 11.

87. Определение Верховного Суда РФ от 03.08.2018 № 305-КГ18-4557 // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-03082018-n-305-kg18-4557-po-delu-n-a40-937862017/?ysclid=luqm0f71ch232348773> (дата обращения: 26.12.2022).

88. Определение Верховного Суда РФ от 06.03.2018 № 308-КГ17-14457 // Верховный Суд РФ : сайт. — URL: https://www.vsrp.ru/stor_pdf_ec.php?id=1630584 (дата обращения: 19.05.2022).

89. Определение Верховного Суда РФ от 14.03.2019 № 301-КГ18-20421 // Верховный Суд РФ : сайт. — URL: https://www.vsrp.ru/stor_pdf_ec.php?id=1747760 (дата обращения: 03.04.2022).

90. Определение Верховного Суда РФ от 14.09.2020 № 309-ЭС20-7376 // Верховный Суд РФ : сайт. — URL: https://www.vsrp.ru/stor_pdf_ec.php?id=1912350 (дата обращения: 14.06.2022).

91. Определение Верховного Суда РФ от 16.02.2018 № 302-КГ17-16602 // Верховный Суд РФ : сайт. — URL: https://www.vsrp.ru/stor_pdf_ec.php?id=1625018 (дата обращения: 19.11.2023).

92. Определение Верховного Суда РФ от 19.05.2021 по делу № А76-46624/2019 // Судебные и нормативные акты РФ : сайт. — URL: <https://sudact.ru/vsrp/doc/4SKqf6FFwINg/?ysclid=luqlw6jebb585664925> (дата обращения: 06.03.2022).

93. Определение Верховного Суда РФ от 23.05.2022 № 306-ЭС21-26423 // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-23052022-n-306->

es21-26423-po-delu-n-a55-128392020/?ysclid=luqmynd7r367504692 (дата обращения: 13.10.2023).

94. Определение Верховного Суда РФ от 23.11.2020 № 305-ЭС20-2879 // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rossiiskoi-federatsii-ot-23112020-n-305-es20-2879-po-delu-n-a40-867462019/?ysclid=luqn0k3lhx672717034> (дата обращения: 22.07.2022).

95. Определение Верховного Суда РФ от 30.09.2019 № 305-ЭС19-9969 // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rf-ot-30092019-n-305-es19-9969-po-delu-n-a40-243752017/?ysclid=luqm3pk9wu460757829> (дата обращения: 26.12.2022).

96. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 22.04.2021 №305-ЭС21-4040 // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-verkhovnogo-suda-rf-ot-22042021-n-305-es21-4040-po-delu-n-a40-2070252019/?ysclid=luqog0rlth828585781> (дата обращения: 22.07.2023).

97. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам Верховного Суда РФ от 02.07.2019 № 310-ЭС19-1705 по делу № А62-5153/2017 // Верховный Суд РФ : сайт. — Доступ из СПС «КонсультантПлюс».

98. Определение Судебной коллегии по экономическим спорам ВС РФ от 14.11.2019 № 305-ЭС19-14421 по делу ООО «КРКА ФАРМА» // Легалакт : сайт. — URL: <https://legalacts.ru/sud/opredelenie-sudebnoi-kollegii-po-ekonomicheskim-sporam-verkhovnogo-suda-rf-ot-14112019-n-305-es19-14421-po-delu-n-a41-762532018/?ysclid=luqod5crjc863779422> (дата обращения: 08.08.2023).

99. О некоторых вопросах, возникающих у арбитражных судов при рассмотрении дел, связанных с взиманием налога на добавленную стоимость : Постановление Пленума ВАС РФ от 30.05.2014 № 33 // Вестник ВАС РФ. — 2014. — № 7.

100. Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской

Федерации : Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17.03.2003 № 71 // Вестник ВАС РФ. — 2003. — № 5.

101. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 14.07.2022 № 09АП-38332/22 по делу № А40-182987/2021 // КонсультантПлюс : сайт. — URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=MARB&n=2302369&ysclid=luqojeqcyz118547367#Z357L9UQxrYIMsh4> (дата обращения: 28.10.2022).

102. Решение Арбитражного суда г. Москвы от 16.09.2022 по делу № А40-25969/22 // Электронное правосудие : сайт. — URL: <https://kad.arbitr.ru> (дата обращения: 11.02.2024).

103. Особое мнение судьи Конституционного Суда Российской Федерации Г. А. Гаджиева к постановлению Конституционного Суда от 15.02.2016 № 3-П // Вестник Конституционного Суда РФ. — 2016. — №3.

104. Методологические аспекты конституционного контроля (к 30-летию Конституционного Суда Российской Федерации). — Санкт-Петербург, 2021. — 179 с. // Конституционный Суд РФ : сайт. — URL: www.ksrf.ru/ru/Info/Maintenance/Documents/Aspects2021.pdf (дата обращения: 30.09.2023).

Нормативные правовые акты и материалы судебной практики иностранных государств

105. Европейский кодекс добросовестного административного поведения, 06.09.2001 // КонсультантПлюс : сайт. — URL: <https://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=INT&n=42186&ysclid=luqpvmlucr809332240#U7WGL9UUFqeeKEqF2> (дата обращения: 17.02.2024).

106. Налоговый кодекс Республики Казахстан // Online.zakon : сайт. — URL: <https://online.zakon.kz/> (дата обращения: 11.02.2024).

107. Постановление ЕСПЧ «Константин Москалев против России» // Konstantin Moskalev v. Russia №59589/10.

108. Решение ЕСПЧ по делу «Булвес АД против Болгарии» от 22.01.2009 // Гарант : сайт. — URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12065909/?ysclid=luqnqg126r595124209> (дата обращения: 03.08.2022).

109. Решение ЕСПЧ по делу «ЮКОС против России» от 20.09.2011 // Гарант : сайт. — URL: <https://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70059678/?ysclid=luqnpk6i1z777864159> (03.08.2022).

110. 25.07.2017 tarihli ve 30134 sayılı 482 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği // Resmigazete : site. — URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 25.05.2023).

111. Bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanun ve kanun hükmünde kararnamelerde değişiklik yapılmasına dair kanun // Resmigazete : site. — URL: <https://www.resmigazete.gov.tr> (başvuru tarihi: 06.09.2022).

112. Bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında kanun // Resmigazete : site. — URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 18.10.2022).

113. Canada Revenue Agency «Payment criteria» // Government Canada : site. — URL: <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/cmplnc/otip-pdife/pymntcrtr-eng.html> (accessed: 29.12.2021).

114. Commissioner v. First Security Bank of Utah, 405 U.S. 394 (1972) // Justia U.S. Supremt Court : site. — URL: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/405/394/> (accessed: 06.02.2023).

115. Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 // Legislation : site. — URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/11/contents> (accessed: 16.09.2023).

116. Compliance check: managing serious defaulters — CC/FS14 // GOV.uk : site. — URL: www.gov.uk (accessed: 11.02.2022).

117. Compliance checks: alternative dispute resolution — CC/FS21 // GOV.uk : site. — URL: <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-alternative-dispute-resolution-ccfs21> (accessed: 25.03.2022).

118. *Duke of Westminster v. IRC*, [1936] 19 D.T.C. 490 // Tpcases.com : site. — URL: https://tpcases.com/uk-vs-duke-of-westminster-may-1935-house-of-lords-case-no-19-tc-490-1935-ukhl-tc_19_490/ (accessed: 15.05.2023).

119. European Parliament, «Tax Crimes: Special Committee Calls for a European Financial Police Force», (27 February 2019) // News European Parliament : site. — URL: <http://www.europarl.europa.eu/news/en/press-room/20190225IPR28727/> (accessed: 18.12.2021).

120. Finance Act 2009 // Legislation : site. — URL: <https://www.legislation.gov.uk/> (accessed: 05.03.2022).

121. *Helvering v. Gregory*, 69 F2d 809, 810–811 (2d Cir. 1934) // Justia UA law : <https://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/69/809/1562063/> (accessed: 06.02.2023).

122. Internal Revenue Code // Cornell Law School : site. — URL: <https://www.law.cornell.edu/> (accessed: 18.12.2021).

123. IRS Restructuring and Reform Act of 1998 // IRS : site. — URL: <https://www.irs.gov/> (accessed: 05.07.2021).

124. *Klamath Strategic Inv. Fund v. US*, 568 F3d 537 (5th Cir. 2009).

125. Menkul ve gayrimenkul emval ile binaların intifa haklarının ve daimi vergilerin mektumlarını haber verenlere verilecek ikramiye hakkında kanun [электронный ресурс] // Curia : site. — URL: <https://curia.europe.eu/> (дата обращения: 11.03.2024).

126. *Milliken v. United States*, 283 U.S. 15 (1931).

127. N.Z.L.R. 513 at 561 (PC); (1986) 8 N.Z.T.C. 5219 at 5225; [1986] S.T.C. 548.

128. New Zealand Government, Taxpayer Compliance, Standards and Penalties: A Government discussion document. Government Printer. — 1994. — 109 p.

129. Notice 97-24 (Internal Revenue Service (I.R.S.) NOT), 1997-16 I.R.B. 6, 1997-1 C.B. 409, 1997 WL 187852.

130. Offer in Compromise // IRS : site. — URL: <https://www.irs.gov/payments/offer-in-compromise> (accessed: 11.05.2023).

131. Opinion of Advocate General Emiliou. Case C-623/22. 29 February 2024 // Curia : site. — URL: Available at: <https://curia.europe.eu/> (accessed: 11.03.2024).

132. Part 4 of the Finance Act 2014 // Legislation : site. — URL: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2014/26/part/4/enacted> (accessed: 03.05.2022).
133. The Committee of experts on international cooperation in tax matters // OECD : site. — URL: <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm> (accessed: 15.03.2022).
134. United States v. Atkins. United States Court of Appeals (2d Cir. 1989).
135. United States v. Coplan, 703 F3d 46, 91 (2d Cir. 2012).
136. United States v. Daugerdas, 837 F3d 212 (2d Cir. 2016).
137. United States v. Isham, 84 US (17 Wall) 496 (1874).
138. United States v. Parse, 789 F3d 83 (2d Cir. 2015).
139. US False Claims Act // Cornell Law School : site. — URL: <https://www.law.cornell.edu/> (accessed: 18.12.2021).
140. Vergi usul kanunu // Resmigazete : site. — URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 11. 01.2023).
141. Vergi ve diğer bazı alacakların yeniden yapılandırılması ile bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına ilişkin kanun // Resmigazete : site. — URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 15.01.2021).
142. WT Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners (1982) // 54 TC 101.
143. Yatırım ortamının iyileştirilmesi amacıyla bazı kanunlarda değişiklik yapılmasına dair kanun // Resmigazete : site. — URL: <https://www.resmigazete.gov.tr/> (başvuru tarihi: 01.06.2023).

Акты международных организаций

144. Соглашение о совместных действиях по борьбе с уклонением от уплаты налогов: Сеульская декларация Организации экономического сотрудничества и развития. 2006 г. // OECD : site. — URL: www.oecd.org (дата обращения: 06.12.2022).
145. Organization for economic cooperation and development. Cooperative Compliance: a framework, from enhanced relationship to cooperative compliance. — Paris : OECD Publishing. 2013. — 106 p.

146. OECD Glossary of Tax Terms // OECD : site. — URL: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264239012-17-en.pdf?expires=1727468466&id=id&accname=guest&checksum=EA6C895C51104C47363164D3B69782B4> (accessed: 11.02.2022).

147. OECD Principles of good tax administration. Practice Note // OECD : site. — URL: <https://www.oecd.org/> (accessed: 11.02.2022).

148. Tax administration in the OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series. — 2010. — 291 p.

149. Fourth meeting of the OECD Forum on tax administration, 10–11 January 2008 // OECD : site. — URL: <http://www.oecd.org/> (accessed: 03.03.2022).

Монографии, учебники, учебные пособия, научные статьи

150. Адушкина, А. С. Необоснованная налоговая выгода после введения статьи 54.1 НК РФ / А. С. Адушкина // *Налоги и финансы*. — 2019. — № 2. — С. 42–47.

151. Алексеев, С. С. Общая теория права : в 2 т. / С. С. Алексеев. — Т. 1. — М. : Юрид. лит., 1981. — 361 с.

152. Алексеев, С. С. Теория права / С. С. Алексеев. — М. : БЕК, 1995. — 320 с.

153. Арапов, Н. А. Обязывающие последствия принципа поддержания доверия граждан к закону и действиям государства в российском конституционном праве / Н. А. Арапова // *Конституционное и муниципальное право*. — 2014. — № 10. — С. 3–6.

154. Баракина, Е. Ю. Цифровизация налогового администрирования в Российской Федерации / Е. Ю. Баракина // *Юрист*. — 2022. — №4. — С. 51–55.

155. Бациев, В. В. В правилах статьи 54.1 НК нет каких-либо содержательно новых требований / В. В. Бациев // *Закон*. — 2018. — № 11. — С. 6–14.

156. Бекболсынова, А. С. *Налоги и налогообложение : учеб. пособие* / А. С. Бекболсынова. — 2-е изд., перераб. и доп. — Астана : Фолиант, 2014. — 544 с.

157. Белов, В. А. Злоупотребление правом в налоговой сфере / В. А. Белов // Арбитражная практика. — 2002. — № 1. — С. 33–40.

158. Большой толковый словарь русского языка. А — Я / гл. ред. С. А. Кузнецов. — СПб. : Норинт, 2004. — 1534 с.

159. Брук, Б. Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее / Б. Я. Брук // Закон. — 2016. — № 5. — С. 122–136.

160. Брызгалин, А. В. Методы налоговой оптимизации: (На основе Налогового кодекса РФ) / А. В. Брызгалин [и др.]. — 3-е изд., перераб. и доп. — [Екатеринбург] ; М. : Центр «Налоги и финансовое право» : Аналитика-Пресс, 2001. — 172 с.

161. Брызгалин, А. В. Налоги и гражданское право: есть ли конфликт и что делать? / А. В. Брызгалин // Налоги и финансовое право. — 2009. — № 4. — С. 17–24.

162. Брызгалин, А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, правовые вопросы / А. В. Брызгалин // Финансы. — 2003. — № 7. — С. 19–24.

163. Брызгалин, А. В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика: с учетом ч. 1 и ч. 2 Налогового кодекса РФ / А. В. Брызгалин. — Екатеринбург : Налоги и финансовое право, 2005. — 303 с.

164. Васильева, Е. Г. Единый налоговый платеж для бизнеса: новый этап цифровизации в сфере налогообложения / Е. Г. Васильева // Имущественные отношения в Российской Федерации. — 2022. — № 3. — С. 92–99.

165. Васильева, Е. Г. Налоговая оптимизация и нормативные пределы ее реализации в современной налоговой системе: национальная модель регулирования / Е. Г. Васильева // Налоги. — 2020. — № 3. — С. 29–34.

166. Васильева, Е. Г. Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС в результате получения необоснованной налоговой выгоды / Е. Г. Васильева Е. В. Петухов // Налоги. — 2019. — № 3. — С. 27–31.

167. Викулов, К. Е. Главное о теории злоупотребления правом для налоговых практиков / К. Е. Викулов // Налоги. — 2021. — № 3. — С. 3–12.

168. Винницкий, Д. В. Добросовестность, обоснованность выгоды, пределы осуществления прав, или Как российское налоговое право оказалось на передовых рубежах борьбы со злом, гнездящимся в налогоплательщиках / Д. В. Винницкий // Закон. — 2018. — № 11. — С. 44–57.

169. Винницкий, Д. В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — М. : Статут, 2017. — 461 с.

170. Винницкий, Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения / Д. В. Винницкий // Право и экономика. — 2003. — № 1. — С. 59–64.

171. Волков, А. В. Конец «оптимизации налогов» в предпринимательской деятельности / А. В. Волков // Журнал предпринимательского и корпоративного права. — 2018. — № 3. — С. 23–27.

172. Гаджиев, Г. А. Экономическая эффективность, правовая этика и доверие к государству. VI Ежегодные научные чтения, посвященные памяти профессора С. Н. Братуся. Законность в экономической сфере как фактор инвестиционного климата / Г. А. Гаджиев // Журнал российского права. — 2012. — № 1. — С. 10–20.

173. Гойман, В. И. Действие права (методологический анализ) / В. И. Гойман. — М. : Акад. МВД России, 1992. — 180 с.

174. Громов, В. В. Уклонение от уплаты налогов: сущность и значение в налоговой терминологии / В. В. Громов // Финансовое право. — 2019. — № 3. — С. 30–34.

175. Демин, А. В. Налоговый комплаенс: компаративный аспект : монография / А. В. Демин. — Красноярск : СФУ, 2022. — 216 с.

176. Демин, А. В. Общие вопросы теории административного договора / А. В. Демин. — Красноярск : КГУ, 1998. — 92 с.

177. Демин, А. В. Принципы определенности налогообложения / А. В. Демин. — М. : Статут, 2015. — 366 с.

178. Демин, А. В. Совершенствование налоговой культуры как важнейшая предпосылка перехода к «партнерской» модели налогового администрирования /

А. В. Демин // Вестник Казанского юридического института МВД России. — 2016. — № 4. — С. 81–85.

179. Дирксен, Т. В. Меры предупреждения скрытой формы уклонения от уплаты налогов: зарубежный опыт / Т. В. Дирксен // Вестник Московского университета. — Сер. 26. Государственный аудит. — 2022. — № 3. — С. 50–55.

180. Дирксен, Т. В. Меры профилактики уклонения от уплаты налогов в условиях цифровизации налогового администрирования / Т. В. Дирксен // Финансовое право. — 2024. — № 7. — С. 31–34.

181. Дирксен, Т. В. Меры стимулирования добросовестного налогового поведения: опыт Турции и российские перспективы / Т. В. Дирксен // Налоговед. — 2023. — № 2. — С. 13–24.

182. Дирксен, Т. В. Механизмы стимулирования досудебного урегулирования налоговых споров в Турецкой Республике / Т. В. Дирксен // Налоговед. — 2023. — № 9. — С. 83–88.

183. Дирксен, Т. В. Налоговое стимулирование экспортной деятельности в Турецкой Республике / Т. В. Дирксен // Налоги и налогообложение. — 2021. — № 3. — С. 104–117.

184. Дирксен, Т. В. Перспективы применения синергетического подхода к правовому регулированию налоговых правоотношений / Т. В. Дирксен // Российский юридический журнал. — 2023. — № 1. — С. 172–181.

185. Дирксен, Т. В. Рассмотрение правовых мер предупреждения уклонения от уплаты налогов через призму принципа добросовестности налогового администрирования / Т. В. Дирксен // Право и государство: теория и практика. — 2024. — № 8. — С. 158–160.

186. Дирксен, Т. В. Синергетический подход к взаимодействию между налоговым органом и налогоплательщиком как условие эффективного функционирования налоговой системы: зарубежный опыт / Т. В. Дирксен // Вестник Московского университета. — Сер. 26. Государственный аудит. — 2022. — № 2. — С. 40–46.

187. Дирксен, Т. В. Сущность налогового комплаенса / Т. В. Дирксен // МНСК-2019 : материалы 57-й Междунар. науч. студ. конф. Секция «Экономика». — Новосибирск : НГУ, 2019. — С. 200–201.
188. Еропкин, М. И. О классификации мер административного принуждения. Избранные научные труды / М. И. Еропкин. — М. : Эксмо, 2010. — 686 с.
189. Ершов, В. В. Правовое и индивидуальное регулирование общественных отношений : монография / В. В. Ершов. — М. : РГУП, 2018. — 628 с.
190. Запольский, С. В. Теория финансового права: научные очерки / С. В. Запольский. — М. : РАП, 2010. — 372 с.
191. Зарипов, В. М. Комментарии / В. М. Зарипов // Налоговед. — 2023. — № 2. — С. 13–24.
192. Зарипов, З. С. Правовой механизм профилактики правонарушений / З. С. Зарипов. — Ташкент : Узбекистон, 1990. — 155 с.
193. Карасева, М. В. НДС: экономические объекты и юридическая конструкция / М. В. Карасева // Вестник ВГУ. — 2022. — № 4. — С. 253–259.
194. Килинкарлова, Е. В. Налоговое право зарубежных стран : учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарлова. — М. : Юрайт, 2015. — 354 с.
195. Кобзарь-Фролова, М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтологии : монография / М. Н. Кобзарь-Фролова. — М. : ВГНА, 2010. — 472 с.
196. Кобзарь-Фролова, М. Н. Проблемы правового регулирования предупреждения налоговой деликтности / М. Н. Кобзарь-Фролова // Бизнес в законе. — 2010. — № 1. — С. 54–58.
197. Кобзарь-Фролова, М. Н. Становление науки налоговой деликтологии / М. Н. Кобзарь-Фролова // Бизнес в законе. — 2010. — № 1. — С. 59–62.
198. Коваленко, Н. С. Налоговый мониторинг как инструмент налоговой цифровизации / Н. С. Коваленко, Е. М. Леонов // Закон. — 2021. — № 4. — С. 50–59.
199. Конин, Н. М. Стимулирование в системе методов государственного хозяйственного управления / Н. М. Конин // Актуальные вопросы советской юридической науки / отв. ред. М. И. Байтин. — Саратов, 1978. — Ч. 1. — С. 109–112.

200. Копина, А. А. Противодействие «агрессивной налоговой оптимизации» в России / А. А. Корина // *Налоги*. — 2016. — № 10. — С. 4–10.
201. Красюков, А. В. *Налоговые имущественные правоотношения : монография* / А. В. Красюков. — М. : Проспект, 2022. — 334 с.
202. Красюков, А. В. Необоснованная налоговая выгода или злоупотребление законным интересом? / А. В. Красюков // *Юрист*. — 2016. — № 20. — С. 21–25.
203. Крохина, Ю. А. Защита и гарантии восстановления нарушенных прав субъектов финансового права / Ю. А. Крохина // *Налоги и налогообложение*. — 2004. — № 1. — С. 6–15.
204. Крохина, Ю. А. *Налоговое право : учеб. пособие* / Ю. А. Крохина. — М. : Высшее образование, 2006. — 410 с.
205. Крохина, Ю. А. Правовые пределы налоговой оптимизации в России и возможности их совершенствования с учетом зарубежного опыта / Ю. А. Крохина // *Экономика. Налоги. Право*. — 2014. — № 3. — С. 119–123.
206. Крохина, Ю. А. Экспертиза налоговой реконструкции – перспективный способ защиты прав налогоплательщиков / Ю. А. Крохина // *Адвокатская практика*. — 2022. — № 4. — С. 24–31.
207. Кукушкин, Д. С. Генезис принципа добросовестности в налоговом праве / Д. С. Кукушкин // *Финансовое право*. — 2022. — № 8. — С. 31–35.
208. Курочкин, Д. А. Общие правила о запрете обхода налогового закона (General Anti-Avoidance Rules) в государствах БРИКС: сравнительно-правовое исследование : монография / Д. А. Курочкин ; под науч. ред. Д. В. Винницкого. — М. : Юстицинформ, 2023. — 290 с.
209. Кучеров, И. И. *Налоги и криминал (историко-правовой анализ)* / И. И. Кучеров. — М. : Первая образцовая типография, 2000. — 350 с.
210. Любимов, Л. Нет причин для оптимизма / Л. Любимов // *Известия*. — 2011. — 7 окт.
211. Майбуров, И. А. Уклонение от уплаты налогов: проблемы и решения : монография / И. А. Майбуров. — М. : ЮНИТИ, 2013. — 383 с.

212. Малько, А. В. Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект / А. В. Малько. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Юрист, 2004. — 248 с.

213. Маслов, К. В. Информационное обеспечение налогового администрирования (правовое исследование) / К. В. Маслов. — Омск, 2018. — 223 с.

214. Маслов, К. В. Налоговая безопасность государства как объект правового обеспечения / К. В. Маслов. — М. : Инфотропик, 2021. — 208 с.

215. Молчанов, Е. Г. Инновационные инструменты налогового администрирования в условиях действия программы «Цифровая экономика в Российской Федерации» / Е. Г. Молчанов // Учет и статистика. — 2019. — № 3. — С. 55–65.

216. Мухина, И. А. Экономика организации (предприятия) : учеб. пособие / И. А. Мухина. — 3-е изд., стер. — М. : Флинта, 2017. — 320 с.

217. Нагорная, Э. Н. Налоговые споры: оценка доказательств в суде / Э. Н. Нагорная. — М. : Юстицинформ, 2009. — 528 с.

218. Налоговое право : курс лекций / под ред. С. Г. Пепеляева, А. В. Ема. — М. : Статут, 2022. — 414 с.

219. Нерсесянц, В. С. Философия права : учеб. для студентов вузов, обучающихся по юридическим специальностям / В. С. Нерсесянц. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Норма, 2006. — 835 с.

220. Овсянников, С. В. Защита законных ожиданий налогоплательщика в условиях действия и применения антиуклонительных налоговых правил: баланс частных и публичных интересов / С. В. Овсянников, О. А. Ногина // Вестник Санкт-Петербургского университета. — 2022. — Т. 13. — № 1. — С. 83–106.

221. Овсянников, С. В. Судебно-арбитражная практика по делам о возврате переплат в контексте введения единого налогового счета / С. В. Овсянников // Арбитражные споры. — 2023. — № 3. — С. 65–71.

222. Овчарова, Е. В. Налоговый комплаенс в России: проблемы соотношения мер административного принуждения и стимулирования / Е. В. Овчарова // Право. Журнал Высшей школы экономики. — 2019. — № 1. — С. 89–111.

223. Овчарова, Е. В. Налоговый комплаенс в Российской Федерации, Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии и Соединенных Штатах Америки: принуждение и стимулирование правомерного поведения налогоплательщиков / Е. В. Овчарова, К. А. Тасалов, Д. М. Осина. – М. : Зерцало-М, 2019. — 79 с.

224. Осина, Д. М. Правовой статус налоговых осведомителей в США / Д. М. Осина // Налоговая политика и практика. — 2019. — № 7. — С. 72–75.

225. Осина, Д. М. Риск-ориентированный подход и его особенности при проведении налогового контроля в США / Д. М. Осина // Налоговед. — 2019. — № 3. — С. 79–86.

226. Пепеляев, С. Г. Налоговая «vita nova» / С. Г. Пепеляев // Налоговед. — 2023. — № 9. — С. 4–18.

227. Петражицкий, Л. И. Теория права и государства в связи с теорией нравственности / Л. И. Петражицкий. — Т. 2. — Санкт-Петербург : Тип. СПб. акц. общ. «Слово», 1907. — 656 с.

228. Покровский, И. А. Основные проблемы гражданского права / И. А. Покровский. — М. : Статут, 1998. — 353 с.

229. Публичные и частные интересы в финансовом праве : монография / под ред. Е. И. Спектор. — М. : Юриспруденция, 2013. — 290 с.

230. Радченко С. Д. Злоупотребление правом в налоговых отношениях // Юрист. 2005. № 10. С. 22–26.

231. Рейснер, М. А. Мораль, право и религия по действующему русскому закону (Юридико-догматические очерки) (Начало): Март / М. А. Рейснер // Вестник права: журнал Юридического общества при Императорском С.-Петербургском университете. — 1900. — № 3. — С. 1–18.

232. Савсерис, С. В. Понятие недобросовестности и злоупотребления правом не применимы к налоговым правоотношениям / С. В. Савсерис // Налоговед. — 2005. — № 6. — С. 1–6.

233. Синельников-Мурылев, С. Г. Цифровизация налогового администрирования в России: возможности и риски / С. Г. Синельников-Мурылев, Н. Милоголов, А. Берберов // Экономическая политика. — 2022. — № 2. — С. 8–33.
234. Смолицкая, Е. Е. Злоупотребление правом в налоговых отношениях / Е. Е. Смолицкая // Налоги и финансовое право. — 2022. — № 12. — С. 8–141.
235. Соловьев, И. Н. Налоговые преступления и преступность / И. Н. Соловьев. — М. : Экзамен, 2006. — 526 с.
236. Султанов, А. Р. Борьба с проблемами в Налоговом кодексе Российской Федерации и фиксированными идеями в налоговых спорах : монография / А. Р. Султанов. — М. : Статут, 2022. — 472 с.
237. Сырых, В. М. История и методология юридической науки: учебник по программам магистерской ступени образования / В. М. Сырых. — 2-е изд., доп. и перераб. — М. : Норма : ИНФРА-М, 2019. — 511 с.
238. Тасалов, К. А. Противодействие избежанию налога на прибыль организаций в правоприменительной практике Суда Европейского союза / К. А. Тасалов, С. Г. Соколова, Д. М. Осина // Правоприменение. — 2021. — Т. 5. — № 3. — С. 178–194.
239. Трегубова, Е. В. Административно-правовое регулирование предупреждения налоговых правонарушений : монография / Е. В. Трегубова. — М. : ВГНА, 2009. — 144 с.
240. Тупанчески, Н. Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве: монография / Н. Р. Тупанчески ; под ред. В. С. Комиссарова. — М. : Юнити : Закон и право, 2001. — 246 с.
241. Тютин, Д. В. Налоговое право: Курс лекций (подготовлен для системы «КонсультантПлюс»). 2020 / Д. В. Тютин // КонсультантПлюс : сайт. — URL: https://www.consultant.ru/edu/student/download_books/book/tiutin_dv_nalogovoe_pra vo/?ysclid=lus0bx9gwt779027447 (дата обращения: 15.05.2024).
242. Ушаков, Д. Н. Толковый словарь русского языка : в 4 т. / Д. Н. Ушаков. — Т. 4. — М. : Гос. изд-во иностр. и нац. словарей, 1940. — 752 с.

243. Цветков, И. В. Об эффективной модели взаимоотношений в налоговой сфере / И. В. Цветков // Финансы. — 2008. — № 8. — С. 38–43.
244. Чайковская, Л. А. Оценка влияния налоговой системы на функционирование предприятий лесопромышленного комплекса / Л. А. Чайковская // Экономический анализ: теория и практика. — 2008. — № 1. — С. 9–17.
245. Шагиева, Р. В. Профилактика правонарушений : учеб.-метод. пособие / Р. В. Шагиева. — Казань : Изд-во Казанского ун-та, 1989. — 124 с.
246. Шепенко, Р. А. Международные налоговые правила / Р. А. Шепенко. — Ч. 1. — М. : Юрлитинформ, 2012. — 512 с.
247. Шундигов, К. В. Управление и самоорганизация в правовом регулировании : монография / К. В. Шундигов. — М. : Юрлитинформ, 2019. — 406 с.
248. Щекин, Д. М. Юридические презумпции в налоговом праве : учеб. пособие / Д. М. Щекин ; под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : МЗ Пресс, 2002. — 252 с.
249. Ядрихинский, С. А. Законные интересы налогоплательщиков: реализация, обеспечения, защиты : монография / С. А. Ядрихинский ; отв. ред. Е. Ю. Грачева. — М. : Проспект, 2022. — 383 с.
250. Ядрихинский, С. А. К вопросу о понятии налогового правоотношения / С. А. Ядрихинский // Налоги. — 2018. — № 6. — С. 16–19.
251. Ядрихинский, С. А. К вопросу о реализации законного интереса налогоплательщика / С. А. Ядрихинский // Налоги. — 2019. — № 6. — С. 15–18.
252. Allison, Christians. Hard Law & Soft Law in International Taxation / Allison Christians // Wisconsin International Law Journal. — 2007. — Vol. 25 (2). — P. 325–333.
253. Allison, Christians. Tax activists and the global movement for development through transparency / Allison Christians // Tax, Law and Development 288 (Miranda Stewart & Yariv Brauner eds.). — 2013. — March. — P. 287–315.
254. Assaf, Likhovski. The Duke & the Lady: Helvering v. Gregory and the history of tax avoidance adjudication / Assaf Likhovski // Tel Aviv University law faculty papers. — 2008. — 106 p.
255. Ateş, Oktar. Vergi hukuku. Türkmen Kitabevi / Ateş Oktar.— İstanbul, 2020. — 600 s.

256. Craig, Elliffe. The thickness of a prison wall – when does tax avoidance become a criminal offence? / Craig Elliffe // *New Zealand Business Law Quarterly*. — 2011. — Vol. 17 (4). — P. 441–466.

257. Dennis, de Widt. Risk Assessment in a Co-operative Compliance Context: a Dutch-UK Comparison / Dennis de Widt, Lynne Oats. // *British Tax Review*. — 2017. — № 2. — P. 230–248.

258. Feld, Lars P. Tax compliance as the result of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation / Feld Lars P., Frey Bruno S. // *Law&Policy*. — 2007. — Vol. 29 (1). — P. 102–120.

259. France, Simon. A reckless approach to liability / France Simon // *VUWLR*. — 1988. — Vol. 8. — P. 141–153.

260. Haluk, Egeli. Türk vergi hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi / Haluk Egeli, Mehmet Dağ // *Maliye Dergisi*, sayı 163, Temmuz-Aralık. — 2012. — S. 130–146.

261. Helen, Hodgson. Walking the line: when is tax advice a conspiracy to fraud the Commonwealth? An analysis of *Pearce v The Queen* / Helen Hodgson // *Journal of Australian Taxation*. — 2006. — Vol. 9 (1). — 35 p.

262. Ian, M. Comisky. Tax fraud and evasion / Ian M. Comisky, Lawrence S. Field, Steven M. Harris. — Boston, MA : Warren, Gorham & Lamont Sixth edition, 1994. — 856 p.

263. James, Kessler. Tax avoidance purpose and section 741 of the Taxes Act 1988 / James Kessler // *British Tax Review*. — 2004. — № 4. — P. 375–409.

264. James, Mullineux. The distinction between tax avoidance and tax evasion / James Mullineux // *New Zealand Universities Law Review*. — 2014. — Vol. 26 (2). — P. 20–25.

265. Joshua, D. Blank. Collateral compliance / Joshua D. Blank // *University of Pennsylvania Law Review*. — 2014. — Vol. 162 (4). — P. 719–800.

266. Joshua, D. Blank. What`s wrong with shaming corporate tax abuse / Joshua D. Blank // *Tax Law Review*. — 2009. — Vol. 62. — P. 541–592.

267. Judith Freedman *Responsive Regulation, Risk, and Rules: Applying the Theory to Tax Practice* // *UBC Law Review*. — 2012. — Vol. 44 (3). — P. 627–662.

268. Judith, Freedman. *Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance* / Judith Freedman // *Asia-Pacific Tax Bulletin*. — 2014. — Vol. 20 (3). — P. 167–173.

269. Justin, Dabner. *Lessons for tax administrators for the introduction of the OECD's «enhanced relationship» model: the Australasian experience* / Justin Dabner, Mark Burton. — University of Canberra — Law School, 2015. — P. 1–25.

270. Kirchler, E. *Enforced versus voluntary: tax compliance the «slippery slope» framework* / E. Kirchler // *Journal of economic psychology*. — 2008. — Vol. 29 (2). — P. 210–225.

271. Looschelders, D. *Kommentar zum BGB mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. Buch 2. Recht der Schuldverhältnisse. Einleitung zum Schuldrecht § 241–243* / D. Looschelders, D. Olzen. — Berlin : Sellier-de Gruyter, 1995. — 847 s.

272. Louis, Kaplow. *Rules versus Standards: An Economic Analysis* / Louis Kaplow // *Duke Law Journal*. — 1992. — P. 557–629.

273. Malcolm, Gammie. *Moral taxation, immoral avoidance — what role for the law?* / Malcolm Gammie // *British tax review*. — 2013. — № 4. — P. 577–590.

274. Manhire, Jack. *What does voluntary tax compliance mean?: a government perspective* / Manhire Jack // *University of Pennsylvania Law Review Online*. — 2015. — Vol. 164 (11). — P. 11–17.

275. Özgür, Saygın. *Vergi uyumu ve vergi idaresinin vergi uyumuna etkisi* / Özgür Saygın. — Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2018. — 202 s.

276. Richard, Stratton. *Finance Act 2016 notes: Section 160: promoters of tax avoidance schemes* / Richard Stratton, Laura Hodgson // *British tax review*. — 2016. — № 5. — P. 639–646.

277. Saban, Nihal. *Vergi hukuku* / Saban Nihal. — 4 Baskı. — İstanbul : Beta Yayın Dağıtım, 2015. — 612 s.

278. Sadık, Kırbaş. *Vergi Hukuku, 21. bs.* / Sadık Kırbaş. — Ankara : Siyasal Kitabevi, 2018. — 255 s.

279. Smith, A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations [1776] / A. Smith. — São Paulo : MetaLibri, 2007. — 754 p.

280. Tahir, Erdem. Vergi usul hukukunda yeni bir kurum «izaha davet» / Tahir Erdem // Vergi Sorunları Dergisi. — 2017. — Cilt: 40. — S. 150-161.

281. Terry, Morehead Dworkin. Using rewards to stop wrongdoing: a comparative perspective / Terry Morehead Dworkin, Cindy A. Schipani // Comp. Law. — 2020. — Vol. 41 (3). — P. 71–76.

282. Thaler, Sunstein. Nudge: Improving decisions about health, wealth and happiness / Thaler Sunstein. — London : Yale University Press, 2008. — 293 p.

283. Zoë, Prebble. The morality of tax avoidance / Zoë Prebble, John Prebble // Victoria University of Wellington Legal Research Paper. — 2012. — № 9. — P. 693–745.

Диссертации и авторефераты диссертаций на соискание ученой степени

284. Бачурин Д. Г. Правовое регулирования налогообложения добавленной стоимости : дис. ... д-ра юрид. наук. / Д. Г. Бачурин. — М., 2021. — 462 с.

285. Бачурин Д. Г. Правовые проблемы налогового контроля в Российской Федерации : дис. ... канд. юр. наук / Д. Г. Бачурин. — Тюмень, 2004. — 214 с.

286. Головин, А. Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений : дис. ... канд. юр. наук / А. Ю. Головин. — М., 2005. — 224 с.

287. Громов, М. А. Правовое регулирование налогового планирования в Российской Федерации: проблемы правовой сущности : дис. ... канд. юрид. наук / М. А. Громов. — М., 2003. — 169 с.

288. Изотов, А. В. Налоговые правоотношения в условиях цифровизации: современное состояние и перспективы развития : дис. ... канд. юрид. наук / А. В. Изотов. — М., 2021. — 283 с.

289. Кобзарь-Фролова, М. Н. Теоретико-правовые и прикладные основы налоговой деликтологии : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / М. Н. Кобзарь-Фролова. — Люберцы, 2010. — 53 с.

290. Муранов, А. И. Проблема «обхода закона» в материальном и коллизионном праве : дис. ... канд. юрид. наук / А. И. Муранов. — М., 1999. — 272 с.

291. Овчарова, Е. В. Административное принуждение за нарушение налогового законодательства в Российской Федерации как элемент механизма правового регулирования в области налогов и сборов : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / Е. В. Овчарова. — М., 2021. — 51 с.

292. Полянский, Р. В. Предупреждение преступлений, совершаемых в форме уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организаций : дис. ... канд. юрид. наук / Р. В. Полянский. — М., 2013. — 225 с.

293. Русяев, Н. А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии : дис. ... канд. юрид. наук / Н. А. Русяев. — М., 2008. — 193 с.

294. Соколова, С. Г. Ограничение льгот по соглашениям об избежании двойного налогообложения : дис. ... канд. юрид. наук / С. Г. Соколова. — М., 2022. — 199 с.

295. Тасалов, К. А. Правовое регулирование противодействия избежанию уплаты налога на прибыль организаций в Российской Федерации и Европейском союзе : дис. ... канд. юрид. наук / К. А. Тасалов. — М., 2022. — 172 с.

296. Цикунов, Е. А. Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов : дис. ... канд. юрид. наук / Е. А. Цикунов. — М., 2006. — 206 с.

297. Чиякина, Н. Г. Финансово-правовое регулирование деятельности налоговых органов в сфере предупреждения и пресечения налоговых правонарушений в Российской Федерации : дис. ... канд. юрид. наук / Н. Г. Чиякина. — М., 2012. — 180 с.

298. Щекин, Д. М. Баланс публичных и частных интересов в налоговом праве : дис. ... д-ра юрид. наук / Д. М. Щекин. — М., 2023. — 541 с.

299. Ядрихинский, С. А. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков — юридических лиц: финансово-правовой аспект : дис. ... канд. юрид. наук / С. А. Ядрихинский. — М., 2007. — 224 с.

Интернет-ресурсы

300. XI Петербургский международных юридический форум // reg.ru : сайт. — URL: www.roscongress.org (дата обращения: 24.05.2024).

301. Авторская онлайн-программа «Переход на единый налоговый счет. Правовые аспекты реформы» на платформе школы права «СТАТУТ» (www.statut.ru). 16–21.06.2023 / Т. В. Дирксен // Каталог юридический фирм : сайт. — URL: <https://lawfirm.ru/news/index.php?id=25816&ysclid=lumh22v2tn529930602> (дата обращения: 28.06.2024).

302. 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: 11.02.2024).

303. Онлайн-лекция «Единый налоговый счет глазами юриста» на платформе школы права «СТАТУТ» (www.statut.ru). 31.01.2023 / Т. В. Дирксен // Каталог юридический фирм : сайт. — URL: <https://lawfirm.ru/article/index.php?id=25367&ysclid=lumgb8bza5715733989> (дата обращения: 10.02.2024).

304. Dan, Green. FHA Mortgages: Common Questions from Borrowers with Bad Credit, MORTGAGE REPORTS (June 9, 2013) / Dan Green // The Mortgage Reports : site. — URL: <https://themortgagereports.com/11633/pha-mortgages-qa-for-borrowers-with-derogatory-credit> (accessed: 06.04.2023).

305. Hazır Beyan // INTVRG : site. — URL: <https://intvrg.gib.gov.tr/hazirbeyan/> (başvuru tarihi: 15.01.2024).

306. HMRC Study of a General Anti-Avoidance Rule, Terms of Reference (6 December 2010) // GOV.uk : site. — URL: <https://www.gov.uk/government/news/independent-study-on-general-anti-avoidance-rule-published> (accessed: 20.04.2024).

307. Nannette, Miranda. Perea Targets Delinquent Taxpayers' Licenses to Drive, ABC LOCAL KSFN (June 8, 2011) / Nannette Miranda // Abclocal : site. — URL: <http://abclocal.go.com/kfsn/story?section=news/state&id=8179463> (accessed: 11.12.2021).

308. Tax Justice Network figures quoted in Monbiot // Thomson Reuters : site. — URL: <https://legal.thomsonreuters.com/en/westlaw> (accessed: 11.02.2024).