

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2024.98.98.019

Общая характеристика элементов финансово-правового регулирования противодействия уклонению от уплаты налогов

Китайский Даниил Вячеславович

Аспирант,
Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации,
125993, Российская Федерация, Москва, просп. Ленинградский, 49;
e-mail: daniil_kitayskiy@mail.ru

Аннотация

Проблема своевременного взимания налогов с населения, обеспечения баланса интересов в сфере налоговых отношений продолжает оставаться актуальной проблемой в современном законодательстве как для граждан, так и для государства. В этой связи автором проанализированы существующие в правовом поле меры антиуклонительного регулирования. Определено, что к таковым относятся механизмы определения неправильного исчисления или уплаты налога; анализ операций плательщика или его деятельности для целей налогообложения; взыскание причитающихся налогов с плательщика; наказание за осуществление противоправных действий; предотвращение уклонения от налогообложения. Последний аспект все чаще выходит на первый план и считается приоритетным, так как более оптимальным способом борьбы с неуплатой налогов представляется именно предотвращение появления правонарушения, чем регулирование его последствий. Делается вывод, что специальные средства и институты налогового права могут как конкурировать друг с другом, так и работать сообща, поэтому они являются взаимосвязанными, а не взаимозаменяемыми. Помимо общих институтов права существуют и специальные элементы антиуклонительной борьбы, которые могут как подменять, так и действовать в связке с правовыми институтами.

Для цитирования в научных исследованиях

Китайский Д.В. Общая характеристика элементов финансово-правового регулирования противодействия уклонению от уплаты налогов // Вопросы российского и международного права. 2024. Том 14. № 1А. С. 150-156. DOI: 10.34670/AR.2024.98.98.019

Ключевые слова

Налог, налогоплательщик, уплата налогов, уклонение от уплаты налогов.

Введение

Существующие в налоговой системе элементы финансово-правового регулирования антиуклонительного характера имеют свой собственный инструментарий реализации, однако их сущность всегда направлена на решение ключевой задачи налоговой системы – обеспечение баланса интересов двух конкурирующих участников налоговых отношений – налогоплательщиков и государства [Быков, Фрошер, 2016]. Ключевая функция государства всегда сводится к тому, чтобы принудить плательщиков к исполнению их налоговой обязанности и не допустить ситуаций, когда происходит уход от исполнения этой обязанности [Быков, 2012]. При этом данная функция реализуется путем ряда функциональных направлений, каждое из которых составляет отдельный элемент антиуклонительного регулирования.

Основное содержание

В российских реалиях к этим элементам можно отнести следующее:

1. Механизмы определения неправильного исчисления или уплаты налога. Данный механизм раскрывается путем действия совокупности норм, которые устанавливают порядок и способы направления налоговым органам документов и данных по плательщику. Поскольку последующие действия налоговых органов опираются на полученные данные, именно информация в данном контексте выступает основным ресурсом органов налогового контроля.

В рамках реализации рассматриваемой функции осуществляются следующие действия:

- представление информации налоговым органам (ст. 23, 85, 85.1, 86 НК РФ);
- постановка на учет в налоговых органах (ст. 83, 84 НК РФ);
- ведение учета плательщиком для определения суммы налога и его уплаты (ст. 313 НК РФ [Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ, www] и связанные с ней статьи);
- декларирование (гл. 13 НК РФ);
- налоговый контроль, включающий в себя все мероприятия (как в рамках налоговых проверок, так и вне рамок их проведения);
- обмен налоговой информацией на международном уровне и т.д.

2. Анализ операций плательщика или его деятельности для целей налогообложения. Любой налогоплательщик находится всегда под действием двух факторов – собственным (субъективным) стремлением к уходу от налогов и опасениями перед правовыми санкциями, которые последуют за таким поведением. В этой связи плательщики изыскивают способы для того, чтобы при соблюдении требований законодательства легальными методами уменьшать свое налоговое бремя. Часто в таких попытках нормы налогового права начинают применяться не так, как это было изначально задумано. В такой ситуации на органы налогового контроля возлагается обязанность по выявлению ситуаций, где можно наблюдать злоупотребление правом на минимизацию налогов формально законными способами.

Сюда входят следующие нормы и иные правовые предписания:

- судебная практика, раскрывающая вопрос обоснованности приобретения налоговой выгоды (основой здесь выступает Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53);
- правила, касающиеся исчисления налога в сделках между взаимозависимыми лицами (разд. V.1 НК РФ), а также контроля за ценами при выездных и камеральных проверках по принципу «вытянутой руки» (ст. 154, 187, 340 НК РФ и иные статьи, имеющие связь

со ст. 105.3 НК РФ);

- правила исчисления подлежащей уплате суммы расчетным методом (подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ).

3. Взыскание причитающихся налогов с плательщика. Выявление факта ухода от налогообложения не может выступать самоцелью антиуклонительного регулирования, поскольку основная задача заключается не столько в том, чтобы определить наличие уклонения от налогообложения в действиях лица, сколько обеспечить поступление причитающихся бюджету налоговых платежей. Для этого применяются инструменты и механизмы принуждения плательщика к осуществлению налоговых выплат, поскольку взыскание наступает тогда, когда плательщик не изъявляет желания исполнить свою налоговую обязанность. К этим инструментам правового регулирования относятся:

- определение порядка взыскания недоимки, которое может быть произведено как за счет денежных средств (ст. 46 НК РФ), так и за счет имущества (ст. 47 НК РФ);
- предоставление возможности солидарно исполнить налоговую обязанность, если произошла реорганизация юридического лица – налогоплательщика (п. 7, 8 ст. 50 НК РФ);
- предоставление возможности взыскать недоимку не только с самого налогоплательщика – юридического лица, но и с других организаций, входящих с ним в один холдинг (подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ);
- использование обеспечительных мер (гл. 11, п. 10, 11 ст. 101 НК РФ);
- использование налоговых агентов и т.д.

4. Наказание за осуществление противоправных действий, связанных с уклонением от налогов. Если первые три направления ориентированы на то, чтобы устранить ущерб, нанесенный бюджетной системе незаконными или недобросовестными действиями лица, то это направление связано с наказанием виновного лица за совершенное налоговое правонарушение. Механизм наказания имеет важное значение, поскольку выступает инструментом недопущения нарушений налогового законодательства, создавая риски и угрозы для потенциальных нарушителей, с которыми они не захотели бы сталкиваться. В отсутствие такого механизма у нарушителей не было бы факторов, препятствующих уходу от налогов. В данном случае инструмент наказаний применяется не только в налоговой сфере, но и в сфере гражданского, административного и уголовного делопроизводства.

5. Предотвращение уклонения от налогообложения. Все больше вопрос предотвращения делинквентного поведения в различных сферах правового регулирования ставится в приоритет в правоохранительной деятельности, поскольку представляется более оптимальным не допускать правонарушения, чем устранять их последствия. Не исключением является и налоговая система, причем данный тренд имеет глобальный охват [Киреенко, 2012].

Некоторые институты и механизмы антиуклонительной борьбы уже содержат в себе превентивный потенциал. Так, функции превенции заложены в природу функционирования налогового контроля, ответственности и обеспечительных мер. Помимо этого, есть и специальные правовые институты, для которых предотвращение налоговых правонарушений является ключевой задачей. К ним можно отнести:

- ограничения по имущественному вычету для НДФЛ, когда осуществляется приобретение жилья между взаимозависимыми лицами (п. 5 ст. 220 НК РФ);
- ограничения по амортизационной премии для налога на прибыль в случае продажи амортизируемого имущества взаимозависимому с плательщиком лицу (п. 9 ст. 258 НК

РФ);

- особые правила ставки и возмещения НДС для операций с нулевой ставкой (ст. 165 НК РФ); и т. д.

Исходя из проведенного анализа функциональных направлений норм налогового законодательства России, надо заметить, что многие общие и особенные нормы направлены на то, чтобы не допустить или пресечь уклонение от налогов. В результате можно говорить о том, что антиуклонительное регулирование является одной из ключевых (если не основной) функцией налогово-правового регулирования, имеющей крайне четкий и детально проработанный механизм действия.

При этом надо заметить, что указанные элементы имеют условный характер, поскольку многие образования внутри налогового права приобретают комплексный характер. К примеру, приостановление операций по счетам может выступать и в качестве средства для взыскания налоговой суммы по п. 1, 2 ст. 76 НК РФ, и в качестве инструмента для извлечения информации по плательщику (п. 3 ст. 76 НК РФ). Использование расчетного метода для исчисления налога по подп. 7 п. 1 ст. 31 НК РФ может выступать в одних обстоятельствах механизмом для квалификации последствий за ненадлежащим образом подготовленные документы, а в других – вообще инструментом защиты прав плательщика [Постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 № 57, [www](http://www.vas.sudrf.ru)]. Схожую разнонаправленность можно наблюдать и в отношении признания незаконными сделок, совершенных с целью ухода от налогов: это можно отнести и к институту квалификации действий налогоплательщика, и к карательным мерам [Постановление Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 N 22, 2008]. Эти наблюдения подсвечивают теоретико-правовую конкуренцию между различными элементами антиуклонительного регулирования, разрешаться которая будет в зависимости от мнения каждого конкретного автора о преобладающем институте налогового права.

Помимо сгруппированных в институты норм права как элементов финансово-правового регулирования рассматриваемого объекта, существуют также специальные элементы антиуклонительной борьбы, к которым относятся различные организационные, технические, технико-юридические и прочие инструменты, усиливающие эффективность налоговых органов в деле борьбы с уклонением от налогообложения. Сюда входят риск-ориентированный подход в ходе выездных проверок, действие комиссий легализации налоговой базы, деятельность Федерального центра обработки данных ФНС, программные комплексы, направленные на упрощение налоговых проверок и др. Большое количество разнородных средств формируют комплекс специальных элементов финансово-правового регулирования в рассматриваемой области.

Многие из этих инструментов применяются чаще, чем нормативные элементы системы антиуклонительного регулирования. Например, в судебной практике такой прием юридической техники, как функциональное толкование норм, используется нередко вместо применения судебной доктрины обоснованности получения налоговой выгоды [Черданцев, 2003]. Сплошной налоговый контроль также не считается наиболее эффективным средством для противодействия уклонению. Поэтому в случаях, когда предпроверочные мероприятия указывают на факт уклонения от налогообложения, но заранее известно, что проверка не приведет к существенным доначислениям, вместо налоговой проверки используется комиссия по легализации налоговой базы [Письмо ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12722, 2013].

Таким образом, специальные средства и институты налогового права могут как конкурировать друг с другом, так и работать сообща, поэтому они являются взаимосвязанными, а не взаимозаменяемыми. В последнем случае достигается синергетический эффект от их

взаимодействия друг с другом, поскольку они повышают эффективность борьбы с уклонением от налогов [Александров, 2011].

Заключение

К ключевым элементам финансово-правового регулирования в сфере противодействия уклонению от уплаты налогов, в первую очередь, относятся институты налогового права, которые направлены на реализацию следующих функций:

- 1) Выявление случаев неправильного исчисления или уплаты налога. Данный механизм не может функционировать без информации, поступающей от налогоплательщика.
- 2) Квалификация действий налогоплательщика для целей налогообложения. На этом этапе происходит определение правомерности действий налогоплательщика по отношению к его налоговой обязанности.
- 3) Взыскание недоимок. Ключевая задача налоговой системы заключается не в самом факте выявленного нарушения, а в его исправлении путем зачисления средств в соответствующий бюджет.
- 4) Наказание нарушителей. Меры данного комплекса являются ключевым средством к тому, чтобы потенциальные нарушители, опасаясь правовых санкций, отказались от незаконного поведения.
- 5) Предотвращение нарушений. Профилактика нарушений и их превенция считаются приоритетной задачей налоговой системы, поскольку лучше не допускать нарушения, чем устранять их последствия.

Помимо институтов права, существуют также специальные элементы антиуклонительной борьбы, имеющие разнородный характер. В одних случаях они могут подменять институты права, в других – взаимодействовать с ними, повышая общую эффективность борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Библиография

1. Александров А.С. «Ответ Керзона» современным криминалистам // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России». 2011. № 2 (15). С. 303-310.
2. Александров А.С. Криминалистическая тактика и уголовно-процессуальная стратегия // Сборник материалов 56-х криминалистических чтений «Криминалистическая тактика: современное состояние и перспективы развития». М.: Академия управления МВД России, 2015. С. 29-36.
3. Быков С.С. К дискуссии о понятии противодействия уклонению от уплаты налогов и его значении в признании налогового права самостоятельной отраслью // Известия Иркутской государственной экономической академии. 2014. № 1. С. 90-99.
4. Быков С.С. Роль противодействия уклонению от уплаты налогов в системе российского налогового права // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 124-129.
5. Быков С.С., Фрошер Г. Антиуклонительные предписания в налоговом праве России и Германии: сравнение опыта разрешения коллизий // Journal of Tax Reform. 2016. Т. 2. № 1. С. 59-84.
6. Киреенко А.П. Различия и взаимосвязь теневой экономики и уклонения от уплаты налогов // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 164-171.
7. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.
8. О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 10.04.2008 № 22 // Вестник ВАС РФ. 2008. № 5.
9. О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации: постановление Пленума ВАС РФ от 30 июля 2013 № 57 // СПС «КонсультантПлюс».
10. О работе комиссий налоговых органов по легализации налоговой базы: письмо ФНС России от 17.07.2013 №

- АС-4-2/12722 (с изм. от 21.03.2017) // Официальные документы. 2013. № 28.
11. Постановление Президиума ВАС РФ от 19.07.2011 № 1621/11 по делу № А55-5418/2010 // Вестник ВАС РФ. 2011. № 10.
 12. Постановление Президиума ВАС РФ от 25.05.2004 № 668/04 по делу № А66-1991-03 // Вестник ВАС РФ. 2004. № 9.
 13. Черданцев А.Ф. Толкование права и договора. М.: Юнити-Дана, 2003. 381 с.

General characteristics of the elements of financial and legal regulation of combating tax evasion

Daniil V. Kitaiskii

Postgraduate Student,
Financial University under the Government of the Russian Federation,
125993, 49 Leningradskii ave., Moscow, Russian Federation;
e-mail: daniil_kitayskiy@mail.ru

Abstract

The problem of timely collection of taxes from the population, ensuring a balance of interests in the field of tax relations continues to be an urgent problem in modern legislation for both citizens and the state. In this regard, the author analyzed the existing anti-evasion regulation measures in the legal field. It is determined that these include mechanisms for determining incorrect calculation or payment of tax; analysis of the payer's transactions or activities for tax purposes; collection of taxes due from the payer; punishment for carrying out illegal actions; preventing tax evasion. The latter aspect is increasingly coming to the fore and is considered a priority, since the more optimal way to combat tax evasion is to prevent the occurrence of an offense than to regulate its consequences. It is concluded that special means and institutions of tax law can both compete with each other and work together, therefore they are interrelated and not interchangeable. In addition to the general institutions of law, there are also special elements of the countering tax evasion, which can either replace or act in conjunction with legal institutions.

For citation

Kitaiskii D.V. (2024) Obshchaya kharakteristika elementov finansovo-pravovogo regulirovaniya protivodeistviya ukloneniyu ot uplaty nalogov [General characteristics of the elements of financial and legal regulation of combating tax evasion]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 14 (1A), pp. 150-156. DOI: 10.34670/AR.2024.98.98.019

Keywords

Tax, taxpayer, tax payment, tax evasion.

References

1. Aleksandrov A.S. (2011) «Otvét Kerzona» sovremennym kriminalistam [“Curzon’s answer to modern criminologists]. *Yuridicheskaya nauka i praktika: Vestnik Nizhegorodskoi akademii MVD Rossii* [Legal science and practice: Bulletin of the Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia], 2 (15), pp. 303-310.
2. Aleksandrov A.S. (2015) Kriminalisticheskaya taktika i ugolovno-protsessual'naya strategiya [Forensic tactics and

- criminal procedural strategy]. In: *Sbornik materialov 56-kh kriminalisticheskikh chtenii «Kriminalisticheskaya taktika: sovremennoe sostoyanie i perspektivy razvitiya»* [Collection of materials from the 56th forensic readings "Forensic tactics: current state and development prospects."]. Moscow: Academy of Management of the Ministry of Internal Affairs of Russia, pp. 29-36.
3. Bykov S.S. (2014) K diskussii o ponyatii protivodeistviya ukloeniyu ot uplaty nalogov i ego znachenii v priznanii nalogovogo prava samostoyatel'noi otraslyu [On the discussion about the concept of combating tax evasion and its significance in recognizing tax law as an independent industry]. *Izvestiya Irkutskoi gosudarstvennoi ekonomicheskoi akademii* [News of the Irkutsk State Economic Academy], 1, pp. 90-99.
 4. Bykov S.S. (2012) Rol' protivodeistviya ukloeniyu ot uplaty nalogov v sisteme rossiiskogo nalogovogo prava [The role of combating tax evasion in the system of Russian tax law]. *Nalogi i finansovoe parvo* [Taxes and financial law], 9, pp. 124-129.
 5. Bykov S.S., Frosher G. (2016) Antiuklonitel'nye predpisaniya v nalogovom prave Rossii i Germanii: sravnenie opyta razresheniya kollizii [Anti-evasion regulations in tax law of Russia and Germany: comparison of experience in resolving conflicts]. *Journal of Tax Reform*, 2 (1), pp. 59-84.
 6. Cherdantsev A.F. (2003) *Tolkovanie prava i dogovora* [Interpretation of law and contract]. Moscow: Yuniti-DanaPubl.
 7. Kireenko A.P. (2012) Razlichie i vzaimosvyaz' tenevoi ekonomiki i ukloeniyu ot uplaty nalogov [Difference and relationship between the shadow economy and tax evasion]. *Nalogi i finansovoe parvo* [Taxes and financial law], 9, pp. 164-171.
 8. Nalogovyi kodeks RF (chast' vtoraya) ot 05.08.2000 No 117-FZ [Tax Code of the Russian Federation (part two) of August 05, 2000 No. 117-FZ] (2000). *Sobranie zakonodatel'stva RF. St. 3340* [Collection of legislation of the Russian Federation. Art. 3340], 32.
 9. O nekotorykh voprosakh praktiki rassmotreniya sporov, svyazannykh s primeneniem stat'i 169 Grazhdanskogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: postanovlenie Plenuma VAS RF ot 10.04.2008 № 22 [On some issues in the practice of considering disputes related to the application of Article 169 of the Civil Code of the Russian Federation: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 22 of April 10, 2008] (2008). *Vestnik VAS RF* [Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation], 5.
 10. O nekotorykh voprosakh, voznikayushchikh pri primeneniі arbitrazhnymi sudami chasti pervoi Nalogovogo kodeksa Rossiiskoi Federatsii: postanovlenie Plenuma VAS RF ot 30 iyulya 2013 № 57 [On some issues that arise when arbitration courts apply part one of the Tax Code of the Russian Federation: Resolution of the Plenum of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 57 of July 30, 2013]. *SPS «Konsul'tantPlyus»* [SPS Consultant].
 11. O rabote komissii nalogovykh organov po legalizatsii nalogovoi bazy: pis'mo FNS Rossii ot 17.07.2013 № AS-4-2/12722 (s izm. ot 21.03.2017) [On the work of the commissions of tax authorities on the legalization of the tax base: Letter of the Federal Tax Service of Russia No. AS-4-2/12722 of July 17, 2013 (as amended on March 21, 2017)] (2013). *Ofitsial'nye dokumenty* [Official documents], 28.
 12. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 19.07.2011 № 1621/11 po delu № A55-5418/2010 [Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation No. 1621/11 of July 19, 2011 in case No. A55-5418/2010] (2011). *Vestnik VAS RF* [Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation.], 10.
 13. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 25.05.2004 № 668/04 po delu № A66-1991-03 [Resolution of the Presidium of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation dated May 25, 2004 No. 668/04 in case No. A66-1991-03] (2004). *Vestnik VAS RF* [Bulletin of the Supreme Arbitration Court of the Russian Federation], 9.