

**Национальный исследовательский университет
«Высшая школа экономики»**

Кафедра финансового, налогового и таможенного права

Институт публично-правовых исследований

ВЕСЕННИЕ ДНИ НАУКИ — 2018

**Сборник материалов межвузовской
научно-практической конференции**

Под ред. проф. А. А. Ялбулганова

Москва — 2018

УДК 34
ББК 67
В 38

В 38 **Весенние дни науки — 2018:** сборник материалов межвузовской научно-практической конференции / под ред. А. А. Ялбулганова. — М.: Институт публично-правовых исследований, 2018. — 184 с.

УДК 34
ББК 67

Сборник составлен из материалов научно практической конференции «Весенние дни науки-2018», проходившей 6 июня 2018 г. на факультете права НИУ ВШЭ. Организаторами конференции выступили кафедра финансового, налогового и таможенного права и Институт публично-правовых исследований. Публикуемые материалы посвящены актуальным проблемам публичного права, правового регулирования финансовых налоговых и таможенных отношений.

Издание рассчитано на тех, кто интересуется вопросами финансового, налогового и таможенного права.

© Институт публично-правовых исследований, 2018
© Ялбулганов А. А. и др. авторы, 2018


СОДЕРЖАНИЕ

Актуальные проблемы финансового, налогового и таможенного права

<i>Алейникова Анна Сергеевна.</i> Будущее решений Европейского Суда по правам человека по налоговым вопросам	7
<i>Габышев Андрей Николаевич.</i> Понятие «государственные доходы» в российской правовой доктрине дореволюционного периода (конец XIX в. — начало XX в.)	17
<i>Галин Динар Фаритович.</i> Принцип экономического основания налога в практике судебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации	25
<i>Грин Владислав Александрович.</i> Правовое регулирование налога на прибыль организаций и НДС в Тунисе и Саудовской Аравии	30
<i>Калашникова Виолетта Сергеевна.</i> Статья 54.1 НК РФ: новые подходы к борьбе с налоговыми злоупотреблениями	35
<i>Кульбацкая Анастасия Александровна.</i> Казначейское обслуживание исполнения бюджетов в Российской Федерации	42
<i>Куркулите Линда.</i> Специальные налоговые режимы в государствах-членах ЕАЭС	46
<i>Мельникова Екатерина Сергеевна.</i> Современная налоговая система Японии: основные элементы	58
<i>Минеева Надежда Дмитриевна.</i> Арест имущества в налоговом праве государств-участников ЕАЭС	67
<i>Миронова Надежда Максимовна.</i> Совокупный таможенный платеж и платеж по единым ставкам	76
<i>Мустафина Диана Наилевна.</i> Писанные и неписанные принципы в налоговом праве России	82
<i>Попова Полина Игоревна.</i> Правовые акты Конституционного Суда Российской Федерации как источник налогового права	93
<i>Шичанин Михаил Алексеевич.</i> Денежное обращение на территории Сибирского временного правительства в 1917-1922 годах	99

Трибуна абитуриента

<i>Аникаева Татьяна Викторовна. Особенности обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения в Российской Федерации</i>	109
<i>Донцова Анастасия Олеговна. Доступность финансовых услуг в Российской Федерации: проблемы и пути развития финансовой грамотности населения</i>	119
<i>Енгуразова Софья Юрьевна. Основные характеристики российского подхода к оценке статуса фактического получателя дохода</i>	124
<i>Карпущина Вероника Игоревна. Соотношение составов при квалификации налогового преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ и незаконного предпринимательства ст. 171 УК РФ</i>	134
<i>Мингазова Ляйсан Рамилевна. Проблемы, возникающие при исчислении и уплате утилизационного сбора: анализ судебной практики</i>	138
<i>Мишкина Ксения Сергеевна. Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации: основные проблемы и пути решения</i>	145
<i>Опиева Елена Владимировна. Особенности исчисления и уплаты налога на добавленную стоимость при оказании иностранными организациями услуг в электронной форме в Российской Федерации и в Европейском Союзе</i>	155
<i>Тарасов Артем Александрович. К вопросу об определении содержания нецелевого использования бюджетных средств в практике арбитражных судов</i>	159
<i>Хейфец Илья Сергеевич. Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов на современном этапе в Российской Федерации</i>	167
<i>Ярополова Кристина Денисовна. Оценка эффективности налоговых льгот</i>	180



**АКТУАЛЬНЫЕ
ПРОБЛЕМЫ
ФИНАНСОВОГО,
НАЛОГОВОГО
И ТАМОЖЕННОГО
ПРАВА**

Будущее решений Европейского Суда по правам человека по налоговым вопросам

Практически 20 лет назад Российская Федерация выразила свое согласие на то, чтобы положения Конвенции о защите прав человека и основных свобод 1950 г. (далее — Конвенция) и Протоколов к ней были обязательными к исполнению на территории Российской Федерации². Появилась возможность при исчерпании всех имеющихся средств правовой защиты³ на территории Российской Федерации обратиться в Европейский Суд по правам человека (далее — ЕСПЧ) за защитой своих прав, в том числе в сфере налогового права. Данная возможность значима в налоговой сфере, потому что налоговые отношения строятся на принципах властеподчинения, где налогоплательщик — заведомо слабая сторона и нуждается в защите своих прав. Решения ЕСПЧ по жалобам частных лиц могут помочь не только им, но и совершенно третьим лицам, как один из источников для обоснования своих позиций в суде. Ссылки на акты ЕСПЧ можно встретить в судебных актах по налоговым вопросам Конституционного Суда Российской Федерации, Верховного Суда Российской Федерации и ныне не функционирующего Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации⁴.

¹ 1 курс магистратуры МГУ им. М.В. Ломоносова. anna_aleynikova@bk.ru

² Федеральный закон «О ратификации Конвенции о защите прав человека и основных свобод и Протоколов к ней» от 30.03.1998 г. № 54-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

³ Здесь необходимо отметить, что ЕСПЧ признает не все стадии российского судебного процесса. Так, надзорная стадия с точки зрения ЕСПЧ (*Martynets v. Russia*, no. 29612/09, ECHR 2009) не является эффективным средством правовой защиты, поэтому российский заявитель вправе подать жалобу в ЕСПЧ после кассационных инстанций.

⁴ См. например: Постановление Конституционного Суда РФ от 22.03.2005 N 4-П // СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 N 9-П // СПС «КонсультантПлюс»; Определении Высшего Арбитражного Суда РФ от 14.10.2008 № 4588/08 // СПС «КонсультантПлюс»; Постановлении Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 05.10.2010 № 6563/10 // СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Конституционного Суда РФ от 19.04.2016 N 12-П // СПС «КонсультантПлюс»; Постановление Конституционного Суда РФ

Однако обращение к практике ЕСПЧ встречается не часто. Кроме того, за последние несколько лет ЕСПЧ практически не принимал решений в пользу российских налогоплательщиков⁵. В связи с этим интересно проанализировать судьбу ЕСПЧ по российским налоговым спорам.

Прежде всего необходимо определиться, может ли вообще ЕСПЧ рассматривать жалобы, касающиеся применения национального налогового законодательства, и, соответственно, принимать по ним те или иные решения. В ст. 1 Протокола №1 к Конвенции устанавливается, что, хотя «лицо имеет право на уважение своей собственности», не умаляются «права государства обеспечивать выполнение законов, какие ему представляются необходимыми для осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других сборов или штрафов»⁶. Поэтому ЕСПЧ не стремится вмешиваться в налоговую политику государств. Взимание налогов и сборов — это суверенное право государства, без которого оно не способно пополнять бюджет⁷, необходимый ему для осуществления своих публичных функций. Ограничение права государства на получение доходов породило бы вопросы относительно суверенности данного государства. Многие государства отказались бы в таком случае присоединиться к Совету Европы⁸. Поэтому, на первый взгляд, кажется, что ЕСПЧ не может «диктовать» государствам-членам правила взимания налогов.

от 24.03.2017 N 9-П // СПС «КонсультантПлюс»; Определение Верховного Суда РФ от 13.06.2017 N 306-КГ17-6272 // СПС «КонсультантПлюс»;

⁵ http://www.roche-duffay.ru/articles/echr_russian_tax_ii.htm#_edn5 (дата обращения: 25.04.2018).

⁶ Конвенция о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 (вместе с Протоколом №1 от 20.03.1952), Протоколом №4 об обеспечении некоторых прав и свобод помимо тех, которые уже включены в Конвенцию и первый Протокол к ней от 16.09.1963, Протокол №7 от 22.11.1984) // СПС «КонсультантПлюс».

⁷ Сегодня в большинстве стран доходы государственных бюджетов примерно на 80-90% идут от налогов. См.: Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. — М.: Альпина Паблишер, 2017. — стр. 22.

⁸ Контраргументом мог бы стать Европейский Союз, однако при его создании было принято решение не предоставлять Союзу права в области налоговых правоотношений за рядом исключений. <https://www.rbc.ru/newspaper/2016/09/12/57d2b5969a7947631e8d954e> (дата обращения: 25.04.2018).

Тем не менее, практика ЕСПЧ по налогам все же есть. При поиске слова «taxation» в официальной интернет-базе решений ЕСПЧ (<https://hudoc.echr.coe.int>) высвечивается 285 постановлений по состоянию 25 апреля 2018 г. Если есть судебная практика, то необходимо определить, по каким основаниям ЕСПЧ рассматривает то или иное налоговое или косвенно касающееся налогов дело.

Во-первых, нельзя исключить рассмотрение налоговых дел в связи с нарушением права на частную собственность, закреплённого в ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции. ЕСПЧ при применении данной нормы необходимо понять следующее: является ли платеж налогом, сбором или иным обязательным платежом со схожей правовой природой.

Оправдано ли легитимно взимание платежа государством.

Соразмерны ли публичные цели взимания средств для государственного бюджета частным интересам лиц сохранить собственность или, иными словами, соблюдается ли баланс публичных и частных интересов.

При отрицательном ответе хотя бы на один из перечисленных вопросов ЕСПЧ встанет на сторону заявителя, т. к. его право на уважение частной собственности было нарушено ввиду установления неналогового платежа, или установления нелегитимного налога, или нарушения баланса публичных и частных интересов.

Приведем примеры из практики. Так, в деле *Hentrich v. France*⁹ семейная пара Хентирх покупала земельный участок во Франции. В соответствии с положениями о трансфертном ценообразовании Франции казна имела право на преимущественный выкуп собственности в сделках, где цена была значительно ниже рыночной. Данное право было применено в отношении семьи Хентирх. ЕСПЧ посчитал, что было нарушение в части статьи 1 Протокола №1: французские налоговые органы вышли за рамки «осуществления контроля за использованием собственности в соответствии с общими интересами или для обеспечения уплаты налогов или других

⁹ Hentrich v. France, no. 13616/88 // <http://hudoc.echr.coe.int/app/conversion/pdf/?library=ECHR&id=001-57903&filename=001-57903.pdf&TID=ihgdqbxnfi> (дата обращения: 25.04.2018).

сборов». Право преимущественного выкупа применялось выборочно и несправедливо. Вопрос пропорциональности не был исследован с точки зрения любого покупателя, семья подвергалась персональному бремени из-за невозможности оспорить право казны в установленном порядке, то есть баланса публичных и частных интересов Суд не увидел, что нарушало статью 1 Протокола № 1 к Конвенции.

В другом деле *N.K.M. v. Hungary*¹⁰ заявительница прекратила работать в качестве гражданского служащего 27 мая 2011 года. При прекращении своих профессиональных обязанностей ей выплатили выходное пособие. Эта сумма подлежала налогообложению по закону, который вступил в силу 14 мая 2011 года и увеличил налоговые ставки для выходных пособий государственных служащих. С выходного пособия был удержан налог в размере 52%, в то время как общая ставка по данному налогу — 16%. Суд решил, что, заявительнице не был предоставлен переходный период. Более того, налог был удержан с пособий, полученных до наступления налогового периода. Налогообложение по более высокой ставке по сравнению с той, которая действовала в период получения пособий, можно считать неразумным вмешательством в право собственности.

Во-вторых, поскольку заявители подают жалобу по окончании судебного рассмотрения их споров, то неудивительно частое обращение к статье 6 Конвенции о праве на справедливое судебное разбирательство. Первоначально ЕСПЧ придерживался позиции, что статья 6 Конвенции не применима к налоговым спорам¹¹, ибо трудно было определить, относятся ли они к гражданскому судопроизводству или к уголовному. Практика позже изменилась, и можно сделать вывод, что ЕСПЧ относит налоговые споры к сфере публичной власти. С его точки зрения в них больше уголовных аспектов, чем гражданских.

Рассмотрение налоговых споров с уголовным характером встречалось в нескольких делах. Впервые — в деле *Bendenoun*

¹⁰ *N.K.M. v. Hungary*, no. 66529/11, ECHR 2013.

¹¹ *S.-S., I. AB. and B.T. v. Sweden*, no. 11189/84, ECHR 1986.

v. *France*¹². Заявитель был председателем и исполнительным директором учрежденной им компании. Был спор по дополнительной сумме налога, который взимался с него как с физического лица и с учрежденной компании. По его мнению, он не получил гарантированное право на справедливое разбирательство в административном суде. Правительство утверждало, что процесс не был связан с предъявлением уголовного обвинения в смысле п. 1 ст. 6, ибо взыскание дополнительных налоговых платежей с заявителя — это административное наказание. Поведение, вменяемое заявителю, считалось налоговым правонарушением, а не преступлением. ЕСПЧ не согласился с позицией Правительства по следующим основаниям:

Данное правонарушение могло быть распространено в отношении всех налогоплательщиков, а не какой-то определенной группы лиц. В законе устанавливались требования и предусматривалось наказание в случае их невыполнения.

Уплата дополнительно взимаемых сумм налога не является денежной компенсацией за причиненный ущерб государству. Это наказание, к которому прибегали в целях предотвращения совершения повторных правонарушений.

В случае неуплаты суммы заявителя могло ожидать тюремное заключение на основании решения суда по уголовным делам.

В результате ЕСПЧ решил, что здесь большую роль играют уголовные аспекты, что ведет к предъявлению «уголовного обвинения» в значении статьи 6 Конвенции. Поэтому налоговую санкцию можно рассматривать в качестве уголовной, и при защите своих прав в налоговом споре ссылка на статью 6 Конвенции будет уместной.

Гражданский характер налоговых правоотношений ЕСПЧ пытался выявить. Так, в деле *Ferrazzini v. Italy*¹³ были объединены три разбирательства по нескольким налогам. Эти разбирательства шли более 10 лет, что вынудило заявителя подать жалобу со ссылкой на п. 1 ст. 6 Конвенции на основании

¹² Bendenoun v. France, no. 12547/86 // http://www.menschenrechte.ac.at/orig/94_2/Bendenoun.pdf (дата обращения: 25.04.2018).

¹³ Ferrazzini v. Italy, no. 44759/98, ECHR 2001.

того, что продолжительность рассмотрения дел превысила разумный срок. При рассмотрении жалобы ЕСПЧ подчеркнул все большее вовлечение государства в частную жизнь своих граждан и инкорпорированных в нем компаний. Поэтому некоторые правоотношения, которые власть считает публичными, могут подпадать под гражданские при толковании статьи 6 Конвенции. Однако прерогатива государства на взимание обязательных налоговых платежей ЕСПЧ по-прежнему признается публичной, даже несмотря на то, что положения о защите прав собственности человека применимы в налоговых правоотношениях. Значимость роли налогов для государства препятствует тому, чтобы учитывать налоговые споры как особые гражданские.

В-третьих, в зависимости от фабулы дела можно встретить ссылки и на другие положения Конвенции и Протоколов к ней. В качестве одного из любопытных примеров приведем дело *Klein and Others v. Germany*¹⁴. Это объединенное дело касалось неточных правил о взимании церковных налогов в Германии. Например, один из заявителей не был обязан платить церковные налоги, а его жена была обязана. Они изъявили желание рассчитывать налоги совместно, а не как отдельные налогоплательщики. Поскольку доход жены был меньше минимальной налогооблагаемой суммы, база по церковным налогам исчислялась из совокупных доходов супругов, в том числе с доходов заявителя, который не должен платить налог. Ввиду такой несправедливости заявители указывали, что данные налоговые правила нарушают статью 9 Конвенции о свободе мысли, совести и религии. Суд, однако, не признал существования нарушения статьи 9 Конвенции.

Таким образом, практика зарубежных коллег показывает, что жалобы в ЕСПЧ по налоговым спорам возможны, хоть и по довольно ограниченному перечню доводов. Существование массы налоговых дел, где заявитель смог защитить свои права, дает шанс на все большее распространение практики обращения в ЕСПЧ по налоговым вопросам.

¹⁴ Klein and Others v. Germany, no. 10138/11 and 3 others, ECHR 2017.

В зарубежной литературе изменение позиции ЕСПЧ относительно налоговых дел в целом оценивают положительно. Основная идея большинства исследователей заключается в том, что защита прав человека составляют основу конституционного права государства, на основе которого и строится налоговое законодательство. Использование прав человека в качестве защиты налогоплательщика в налоговых спорах возможно и реально¹⁵. Другой довод в защиту применения Конвенции и протоколов к ней правоведа видят в том, что, поскольку Конвенция является международным договором, то она может выполнять те же задачи, что и соглашения об избежании двойного налогообложения, в том числе и защита прав налогоплательщиков при наличии иностранных элементов¹⁶. Как мы видим, практика ЕСПЧ все больше распространяется, и, как минимум, одна из наиболее важных статей Конвенции — статья 6 — в скором будущем будет применяться ко «всем» налоговым процессам¹⁷.

Позиция российских ученых более узкая по сравнению с зарубежными. Они допускают обращение в ЕСПЧ, если очевидна конфискация имущества под видом взимания налогов. Однако, при поступлении жалобы ЕСПЧ должен удостовериться, что спор может быть «успешно разрешён конституционным судом государства заявителя», и его рассмотрение не ограничивает налоговый суверенитет данного государства. В противном случае ЕСПЧ не может принимать такую жалобу к рассмотрению¹⁸.

¹⁵ Rusen Ergec, *Taxation and Property Rights under the European Convention on Human Rights*, Intertax Volume 39, Issue 1, 2011; George Kofler and Pasquale Pistone, *General Issues on Taxation and Human Rights*, Part one in *Human Rights and taxation in Europe*, 2013; Alberto Quintas Seara, *The protection of Taxpayers' Property Rights in Light of the Recent ECtHR Jurisprudence: Anything new on the Horizon, or More of the Same?* Intertax Volume 42, Issue 4, 2014.

¹⁶ Philip Baker, *an updated version of Preliminary Topic I Double Taxation Conventions*, looseleaf, (London: Sweet & Maxwell, 2001), 2016.

¹⁷ Pasquale Pistone, *Group for Research on European International Taxation, Legal Remedies in European Tax Law*, IBFD, 2009, p. 500.

¹⁸ Резолюция XII Международной научно-практической конференции «Налоговое право в решениях КС РФ» // *Налоговед.* 2015. N 7. С. 11.

Опыт заявителей из других стран пока не так сильно отражается на желании российских налогоплательщиках обращаться в ЕСПЧ. Как упоминалось выше, за последние 4 года по налоговым вопросам не было вынесено решений против России¹⁹. Исключение составило знаменитое дело *ОАО Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*²⁰ (далее — дело «Юкос против России»), но о нем позднее. При этом нельзя говорить о том, что попытки подать жалобу по российскому налоговому спору не применялись. Помимо дела «Юкос против России» 12 октября 2017 года ЕСПЧ опубликовал решение по жалобе «ООО «Хабаровская топливная компания» против России» в части возмещения НДС²¹. ЕСПЧ принял сторону налогового органа, отметив, что отказ в возмещении НДС был обоснован. Решение жалобы не в пользу заявителя не является причиной непопулярности обращений российских налогоплательщиков в ЕСПЧ. Какие же тогда причины?

На наш взгляд, одной из ключевых причин является очень долгий российский процесс разрешения налогового спора. Жалобу в ЕСПЧ можно подавать только после исчерпания внутренних средств защиты²². Без учета надзорной инстанции российские административный и арбитражный процессы включают в себя несколько других стадий: само рассмотрение, апелляция, две кассации²³. Кроме того, по налоговым спорам часто Верховный Суд Российской Федерации возвращает дело на рассмотрение в первой инстанции, что еще больше затягивает процесс. Помимо судебного разбирательства существует обязательный до-

¹⁹ http://www.roche-duffay.ru/articles/echr_russian_tax_ii.htm#_edn5 (дата обращения: 25.04.2018).

²⁰ *ОАО Neftyanaya Kompaniya Yukos v. Russia*, no. 14902/04, ECHR 2014.

²¹ <http://minjust.ru/ru/novosti/evropeyskiy-sud-po-pravam-cheloveka-priznal-nepriemlemoy-zhalobu-ooo-habarovskaya-toplivnaya> (дата обращения: 25.04.2018)

²² Статья 35 Конвенции о защите прав человека и основных свобод от 04.11.1950 // СПС «КонсультантПлюс».

²³ Разделы III, VI, VII Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 №21-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс»; Разделы III, VI Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации от 24.07.2002 №95-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

судебный налоговый процесс, который условно включает в себя первое рассмотрение, апелляционное и кассационное обжалования²⁴. Безусловно, такое большое количество этапов направлено на окончательное разрешение спора и восполняет гарантию лиц на защиту своих прав. Однако налогоплательщики, не согласные со всеми решениями налоговых органов и судов, могут попробовать защитить свои права в ЕСПЧ, но до подачи жалобы им необходимо будет затратить большее количество времени, сил, а, вероятнее всего, и денежных средств на представителей при ведении налогового спора в России. Большинство налогоплательщиков будут сильно измотаны таким процессом и не воспользуются своей возможностью, что можно оценивать негативно.

Долгий налоговый процесс может означать и другое. Хотя большинство налогоплательщиков откажется подавать жалобу в ЕСПЧ, останутся те, кто прочно уверен в своей позиции. Сомневающиеся в своей правоте налогоплательщики не станут подавать жалобу на действия и/или решения налоговых органов, потому что для них процесс принесет еще больше расходов. В жалобах уверенных заявителей действительно будет описана несправедливая ситуация в государстве, требующая разрешения со стороны третьего лица, не участвующего в жизни этой страны.

Для таких налогоплательщиков разбирательство в ЕСПЧ будет реальной альтернативой, особенно в современных условиях. Последняя российская судебная практика отражает кризис правосудия по налоговым спорам. В пользу налоговых органов в последние годы выносилось около 80% судебных актов²⁵. Основная причина данного явления — «профискальная» политика государства, через призму которой суды не всегда готовы встать на сторону налогоплательщика. ЕСПЧ могло бы помочь пресечь негативную практику.

²⁴ Раздел VII Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 №146-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс».

²⁵ Шекин Д. М. О кризисе правосудия по налоговым спорам // <http://shekinlaw.ru/stock/doc/SHCHEKIN.pdf> (дата обращения: 25.04.2018).

Дело «Юкос против России», правда, способно оттолкнуть, так как Конституционный Суд Российской Федерации признал неисполнимым постановление ЕСПЧ по этому делу²⁶. Есть риск, что на основании статей 104.1-104.4 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 №1-ФКЗ Конституционный Суд Российской Федерации будет с большой дискрецией применять свои новые полномочия и аналогично признавать новые решения ЕСПЧ по налоговым вопросам неисполнимыми. Но, по нашему мнению, упомянутое дело имело политический окрас, поэтому, если решение ЕСПЧ не идет в противоречие с Конституцией Российской Федерации, то Конституционный Суд Российской Федерации не будет иметь оснований для признания решения неисполнимым.

Таким образом, для российских налогоплательщиков есть перспективы в будущем обращаться в ЕСПЧ по налоговым спорам. Неудовлетворённость судебной системой и существующая зарубежная практика дают стимулы для принятия решения в сторону подачи жалобы в ЕСПЧ.

²⁶ Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 19 января 2017 г. №1-П // СПС «КонсультантПлюс».

Понятие «государственные доходы» в российской правовой доктрине дореволюционного периода (конец XIX в. — начало XX в.)

Проблема публичных доходов государства являлась предметом изучения науки финансового права с момента ее становления. Значимость данного института для государства признавалась практически всеми учеными, что на начальном этапе выражалось в отождествлении финансового права с доходами государства. Еще французский экономист, профессор Леруа-Болье, определял финансовую науку как «учение о государственных доходах и их употреблении»²⁸.

Действительно, любому государству для решения стоящих перед ним задач, а также выполнения своих многочисленных внутренних и внешних функций, таких как, например, содержание государственного аппарата, обеспечение своей безопасности, оказание социальной поддержки, охрана окружающей среды, поддержание международного сотрудничества и т.д. необходимы финансовые средства.

Россия здесь не является исключением. Основываясь на ведущей роли государственных доходов в функционировании нашего государства, представляется обоснованным дать оценку изучения этого института российскими правоведами конца позапрошлого и начала прошлого века.

Выбор данного периода обусловлен тем, что именно во второй половине XIX века происходит развитие финансово-правовой науки в России. Ученые, исследующие финансы, начинают рассматривать финансово-правовые вопросы в качестве самостоятельных разделов и частей в своих работах, появляются специальные исследования по финансовому праву, которое включается в качестве самостоятельной дисциплины в учебные программы юридических вузов России. Таким образом, финансовое право становится самосто-

²⁷ 1 курс магистратуры программы «Международное финансовое право» МГИМО (У) МИД РФ. andrei.gabichev@yandex.ru

²⁸ Финансовое право. Учебник / Лебедев В.А.; Сост.: Ялбулганов А.А.; Науч. ред.: Козырин А.Н. — М.: Статут, 2000. С. 48.

тельной отраслью права и отделяется от государственного и административного права.

Нельзя отрицать, что на современном этапе развития науки финансового права в России исследователи дореволюционного периода пользуются огромным научным признанием, а их работы по праву считаются «золотыми страницами» истории российской финансово-правовой доктрины.

Взгляды и подходы этих ученых позволяют нам взглянуть в динамике на науку финансового права и ее важнейшие подотрасли — налоговое и бюджетное право; проследить эволюцию научной мысли и даже использовать накопленный научный опыт тех лет на современном этапе развития.

Что же понималось под государственными доходами в дореволюционный период развития российской финансовой науки? Правоведы конца XIX века — начала XX века в целом сходятся во мнении относительно понятия государственных доходов, хотя практически все ученые не дают его непосредственного определения.

Так, профессор В.А. Лебедев определял государственные доходы через их цели и источники. Согласно его позиции, «государство мобилизует доходы не для обогащения, а лишь для покрытия расходов на текущий финансовый год»²⁹. При этом исключительным источником всех государственных доходов Лебедев называл народный капитал, или народный доход³⁰.

Другой известный ученый, теоретик финансового права и один из основоположников науки финансового права в России, Иван Иванович Янжул, в своем труде «Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах» под государственными доходами понимал материальные средства, которые необходимы государству для удовлетворения своих потребностей³¹.

²⁹ Финансовое право. Учебник / Лебедев В.А.; Сост.: Ялбулганов А.А.; Науч. ред.: Козырин А.Н. — М.: Статут, 2000. С. 15.

³⁰ Там же. С. 203.

³¹ См.: Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. — М.: «Статут», 2002. С. 53.

Профессор И.Т. Тарасов пишет, что наука финансового права имеет своим предметом доходы и расходы государства и управления ими. Однако, по мнению ученого, на первом месте в государственном хозяйстве стоит вопрос удовлетворения потребностей, а потом уже доход, который, в свою очередь, нужен для определения масштабов государственных потребностей³².

Профессор И.Х. Озеров, наоборот, говорит о преобладающем значении доходов при ведении государством его хозяйственной деятельности. По мнению ученого, вопросы расходов относятся к науке управления, а проблема доходов составляет основу науки финансового права³³.

Учитывая данные позиции, можно сделать вывод, что, хотя ученые того времени порой полностью и не раскрывают понятие «государственных доходов», все они признают, что этот институт является финансовой основой государства, необходимой для его нормального существования и выполнения соответствующих функций.

Государственные доходы невозможно рассматривать в отрыве от их источников. На сегодняшний день в науке финансового права под источником государственных доходов понимается объект поступления финансовых средств³⁴. При этом рассмотрение доходов в качестве единой системы позволяет классифицировать их по разным основаниям, причем различные ученые проводят свои собственные классификации. Приведем позиции некоторых дореволюционных исследователей в отношении видов источников государственных доходов.

Видный исследователь науки о финансах, почетный член Московского университета, немецкий профессор Карл Генрих Рау, на чьи труды ссылаются многие российские правоведы того времени, проводил деление государственных

³² См.: Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. С. 50.

³³ См.: Озеров Иван Христофорович Основы финансовой науки: Курс лекций, читанный в Московском университете. [3-е изд.] Вып. 1. — 1909. С. 15.

³⁴ См.: Финансовое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева. — Москва: Проспект, 2017. С. 249.

доходов на основании экономической природы их источников. Рау выделял доходы, приобретаемые государством в качестве частноправового субъекта, и доходы, требуемые государством в силу закона и обеспечиваемые силой принуждения³⁵.

По схожим основаниям классифицировал государственные доходы и профессор И.И. Янжул. Он считал, что «все источники государственных доходов можно разделить на два обширных класса: на частноправовые и на общественно-правовые. К первому классу относятся такие доходы, которые получаются государством в силу свободного акта со стороны подданных, в силу одностороннего или двустороннего договора. <...> Ко второму классу ... относятся те, которые собираются государством с подданных в силу принудительного акта с его стороны»³⁶.

Профессор В.А. Лебедев, детально анализируя различные подходы к классификации доходов государства ряда иностранных ученых, подразделяет доходы на три группы: на хозяйственные (или механические) — доходы от государственного имущества (лесов, земель, различных промыслов), доходы от регалий и от пошлин; на органические — к ним относятся разные виды налогов; и на государственный кредит³⁷.

Другой российский правовед, С.И. Иловайский, указывает, что государственные доходы поступают из двух основных источников:

- 1) Из частной хозяйственной деятельности государства. К ним он относит доходы от государственных земель и различных промыслов.
- 2) Из доходов частных хозяйств путем взимания соответствующей доли. К ним относятся так называемые «производные доходы», т.е. налоги.

³⁵ См.: Основные начала финансовой науки: Пер. с 5 нем. изд. Т. 1-2 / Соч. К.Г. Рау, проф. в Гейдельберге. — Санкт-Петербург: тип. Майкова, 1867-1868. — 2 т.; 23. Т. 1 / Под ред. [и с предисл.] А. Корсака. — 1867. — [2], IV. С. 76-77.

³⁶ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. — М.: «Статут», 2002. С. 53-55.

³⁷ См.: Финансовое право. Учебник / Лебедев В.А.; Сост.: Ялбулганов А.А.; Науч. ред.: Козырин А.Н. — М.: Статут, 2000. С. 207-208.

Есть также дополнительный источник — кредит, который, по мнению Иловайского, можно признать исключительно в качестве чрезвычайного источника государственных доходов³⁸.

Однако Иловайский также отмечает, что распространенным делением государственных доходов является их классификация на обыкновенные и чрезвычайные доходы. К первой группе относятся государственное имущество, регалии, пошлины и налоги. Такие доходы должны покрывать постоянные расходы государства и не приводить к использованию государством народного капитала. Вторая группа — это государственные займы, которые государство использует в случае невозможности покрыть чрезвычайные расходы доступными средствами³⁹.

Профессор И.Т. Тарасов к государственным доходам относит:

- 1) Доходы, полученные от государственного хозяйства: домены, натуральные повинности, монополии, регалии, различные пошлины.
- 2) Доходы от денежного хозяйства: подати (прямые и косвенные).
- 3) Доходы от кредитного хозяйства: финансовый кредит, государственные займы, бумажные деньги⁴⁰.

В свою очередь профессор И.Х. Озеров в своем труде «Основы финансовой науки» проводит классификацию государственных доходов исходя из «связи, которая лежит между лицом, дающим доход, и союзом публичного характера⁴¹». На этом основании доходы государства делятся на:

³⁸ См.: Учебник финансового права. Иловайский С.И. — Одесса, — 1904г. // [Электронный ресурс] URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc4396p0/instrum4397/item4406.html> (дата обращения 17.05.18).

³⁹ См.: Учебник финансового права. Иловайский С.И. — Одесса, — 1904г. // [Электронный ресурс] URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc4396p0/instrum4397/item4406.html> (дата обращения 17.05.18).

⁴⁰ См.: Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. С.60-62.

⁴¹ Под союзами публичного характера И.Х. Озеров понимает государства и общины (прим. автора).

- добровольные доходы (договорные или частноправовые дары);
- принудительные доходы (налоги, пошлины и специальные обложения).
- экстраординарные доходы (займы, кредиты)⁴².

При этом интересно отметить, что профессор И.Х. Озеров также проводит классификацию расходов государства и делит их на обыкновенные и чрезвычайные потребности. Так, к первому виду относятся расходы, «которые при правильном течении государственной жизни повторяются ежегодно или с определенной периодичностью, а потому заранее могут быть предусмотрены», а ко второму — расходы, «которые производятся вследствие особых непредвиденных потребностей и являются неожиданными...»⁴³.

Основываясь на сегодняшних подходах к источникам государственных доходов, можно сделать вывод, что многие исследователи выделяют, по сути, налоговые (принудительные) и неналоговые (добровольные) платежи, как основные виды поступлений в казну государства. При этом ученые того времени расходятся во мнении относительно государственного кредита, как источника доходов государства. Согласно одной точке зрения (А.А. Исаев⁴⁴, С.И. Иловайский), кредит рассматривается в качестве чрезвычайного вида доходов государства; согласно противоположной позиции (И.Т. Тарасов, В.А. Лебедев), в силу развития государственности кредит перешел из категории чрезвычайных источников дохода в категорию привычных и широко используемых способов получения финансовых средств для обеспечения нужд казны.

Таким образом, государственные доходы определяются юристами дореволюционного периода чаще всего исходя из

⁴² См.: Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Курс лекций, читанный в Московском университете. [3-е изд.] Вып. 1. — 1909. С. 42.

⁴³ Озеров И. Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. — М.: ООО «ЮрИмфоР-Пресс». 2008. С. 384.

⁴⁴ См.: Финансы и налоги: очерки теории и политики. — М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. С. 392-393.

источников и функций таких доходов. При этом понятие государственных доходов на данном периоде развития финансовой науки неразрывно связано с понятием государственных расходов. Значение расходов порой превышает значение доходов, которые напрямую зависят от тех или иных финансовых потребностей государства.

В связи с тем, что наука финансового права вышла из камералистики — науки, включающей в себя проблемы хозяйственной деятельности государства, экономики, торговли и финансов — взгляды на государственные доходы юристов того времени тесно связаны с хозяйственными, экономическими дисциплинами. Именно поэтому практически все ученые указывают институт кредита — экономической категории — в качестве одного из ключевых источников доходов государства.

Еще одной особенностью науки финансового права рассматриваемого периода является широкое использование учеными сравнительно-правового подхода при проведении анализа трудов английских, немецких и французских экономистов и финансистов.

Список использованных источников:

1. Иловайский С.И. Учебник финансового права (издание 4-е). — Одесса, типо-хромолитография А. Ф. Соколовского, 1904. // [Электронный ресурс] URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc4396p0/instrum4397/item4406.html> (дата обращения 17.05.18).
2. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Курс лекций, читанный в Московском университете. [3-е изд.] Вып. 1. — 1909. — 534 с.
3. Озеров И.Х. Основы финансовой науки: Бюджет. Формы взимания. Местные финансы. Государственный кредит. — М.: ООО «ЮрИмфоР-Пресс». 2008. — 622 с.
4. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. — М.: «Статут», 2002. — 555 с.
5. Основные начала финансовой науки: Пер. с 5 нем. изд. Т. 1-2 / Соч. К.Г. Рау, проф. в Гейдельберге. — Санкт-

- Петербург: тип. Майкова, 1867-1868. — 2 т.; 23. Т. 1 / Под ред. [и с предисл.] А. Корсака. — 1867. — 318 с.
6. Финансовое право. Учебник / Лебедев В.А.; Сост.: Ялбулганов А.А.; Науч. ред.: Козырин А.Н. — М.: Статут, 2000. — 461 с.
 7. Финансы и налоги: очерки теории и политики. Т. 4.— М.: «Статут» (в серии «Золотые страницы финансового права России»), 2004. — 618 с.
 8. Финансовое право: учебник для бакалавров / отв. ред. Е.Ю. Грачева. — Москва: Проспект, 2017. — 648 с.

Принцип экономического основания налога в практике судебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации

За последние несколько лет в судебной практике по налоговым спорам судьи в своих решениях рекомендуют применять экономический анализ, однако нигде не говорится о том, основано ли такое новшество на математических расчетах или оно может применяться в качестве нового метода толкования нормы, который связан с тем, что при вынесении решения судьи должны руководствоваться не только буквой закона, но и экономической оценкой события⁴⁶. Очень часто об экономическом анализе в налоговом праве говорят как о применении принцип экономического основания, закрепленного в п. 3 ст. 3 Налогового кодекса РФ, который гласит, что налоги должны иметь экономическое обоснование и не могут быть произвольными. В данной статье хотелось бы проанализировать подходы в применении экономического анализа в судебной практике, а также изучить относимость принципа экономического основания налога к так называемому — экономическому анализу.

Если толковать принцип экономического основания налога буквально, то он потенциально имеет, как минимум, двух адресатов:

- субъект законодательной инициативы и законодатель;
- правоприменитель.

В первом случае означает, что субъект законодательной инициативы должен обосновать возможность налогообложения той или иной экономической выгоды, а законодатель

⁴⁵ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ. dinar.galin@bk.ru

⁴⁶ Впервые об экономическом анализе активно заговорили после того, как 1 декабря 2012 года в г. Санкт-Петербурге на конференции «Судебные доктрины в налоговом праве» Председателем действующего на тот момент ВАС РФ А. А. Ивановым был высказан тезис о том, что «при рассмотрении налоговых споров [судьям] рекомендуется руководствоваться анализом реальных экономических отношений, а не формальными положениями законов».

не должен одобрять введение произвольных платежей. Пределы усмотрения перечисленных субъектов ограничиваются требованием недопустимости произвольного налогообложения.

Во втором случае принцип означает, что его необходимо принимать во внимание при разрешении конкретных дел, то есть при интерпретации применяемых норм налогового права. Законодательство о налогах и сборах, таким образом, презюмирует, что правоприменителю необходимо оценивать результаты налогообложения на соответствие экономической сущности налога.

На наш взгляд, широкое применение принципа экономического основания правоприменителем является сомнительным, если только он призван оценивать установленный в Налоговом кодексе РФ налог исключительно с точки зрения его неправомерного установления или взимания, желая уличить законодателя в том, что последний ввел налог произвольно. То есть, если установленный или взимаемый налог порождает сомнение в законности, то такой закон должен быть исключен из правового поля и признан судом неконституционным.

Принцип экономического основания налога по смыслу и логике привязан к потенциалу применения принципа справедливости, который является в некоторой степени ключом к трактовке любого закона. Однако принцип справедливости хоть и является привлекательным для обоснования той или иной правовой позиции, но может открывать для правоприменителя возможность смотреть на объект анализа с определенным субъективизмом⁴⁷.

⁴⁷ Не всегда можно говорить о том, что экономическая логика является «спасительным» инструментом в разрешении любого спора, поскольку в судебной практике есть примеры, когда решения, построенные на экономическом смысле, получили резкую критику со стороны многих практикующих юристов. К таким решениям относится, например, Определение Конституционного Суда РФ от 8 апреля 2004 г. № 169 — О, в котором упоминаются «условия для движения эквивалентных по стоимости, хотя и различных по направлению потоков денежных средств, одного — от налогоплательщика к поставщику в виде фактически уплаченных сумм налога, а другого — к налогоплательщику из бюджета в виде предоставленного законом налогового вычета». На основании такой «экономической логики» суд пришел к выводу, что вычет НДС невозможен, если товары оплачены заемны-

На наш взгляд, общая проблема, возможно, состоит в том, что правоприменитель, не обладая экономическими знаниями, пытается положить экономические категории в основу налогообложения исключительно с помощью их юридической оценки.

Так, например, налоговая инспекция, заподозрив в действиях организации или индивидуального предпринимателя факт неправомерного завышения в учете расходов или расчетов через счета фирм-однодневок, обязана не только сделать заключение об исключении неправомерных расходов из налоговой базы по налогу на прибыль, но и рассчитать тот действительный размер налоговой обязанности проверяемого налогоплательщика, который он понес бы, если бы действовал как добросовестный налогоплательщик в обычных для участников рынка условиях в целях достижения заданного экономического результата (дохода)⁴⁸.

В статье 155 НК РФ⁴⁹, в которой упомянута передача имущественных прав только на жилые помещения, отношения же с нежилыми не регулируются. При этом экономическая природа отношений при передаче имущественных прав на жилые и нежилые здания одинакова. Формально должен происходить перерасчет платежей при передаче имущественных прав на нежилые здания. Однако на практике этого не происходит, так как экономический анализ правоотношений позволяет квалифицировать взаимодействие субъектов иначе, чем в упомянутой статье⁵⁰.

ми средствами. Приведенный пример свидетельствуют об отсутствии методологии применения принципа экономического основания налога и, скорее, об интуитивном, нежели рациональном подходе к проблеме, не имеющем ничего общего с экономическим анализом в праве, где есть широкий круг критериев для оценки тех или иных событий.

⁴⁸ Постановление Пленума ВАС РФ 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, 2008, № 5.

⁴⁹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 31.07.1998) // Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.

⁵⁰ Постановление Президиума ВАС РФ № 13640/09 от 25 февраля 2010 по делу № А45-1139/2009-17/24 // Вестник ВАС РФ, № 6, июнь, 2010.

В каждой из этих ситуаций — для оценки действий налогоплательщика (например, в целях определения его действительности налоговой обязанности) с экономической точки зрения или осуществления толкования норм права у правоприменителя — должен быть соответствующий инструментарий, который не может заключать в себе только принцип экономического основания налога хотя бы потому, что границы его действия ограничены (они имеют строгое наставление для законодателя устанавливать налог не по произвольным соображениям, а обоснованно, а налогоплательщику следить за таким требованием). Правоприменитель в этой ситуации сталкивается с вопросом о том, в отношении каких однородных процессов и явлений она применяется⁵¹, после чего анализирует экономическую логику применения нормы к соответствующей ситуации, что и предполагает применение экономического анализа в практике судебного урегулирования налоговых споров в Российской Федерации.

Список использованных источников:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 № 146-ФЗ (ред. от 31.07.1998) // Российская газета, № 148-149, 06.08.1998.
2. Определение Конституционного Суда РФ от 08.04.2004 № 169-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Пром Лайн» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 171 Налогового кодекса Российской Федерации».
3. Определение Конституционного Суда РФ от 05.03.2014 № 590-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Русский са-

⁵¹ Например, экономико-правовая точка зрения на общество с ограниченной ответственностью и его участников позволила суду определить его как условного «консолидированного» налогоплательщика применительно к ситуации налогообложения дивидендов (Определение Конституционного Суда РФ от 05.03.2014 № 590-О). Это, в свою очередь, дало основание для вывода, что налоговые обязательства общества в денежном выражении являются их «недополученной прибылью».

хар» на нарушение конституционных прав и свобод положением пункта 2 статьи 275 Налогового кодекса Российской Федерации».

4. Постановление Президиума ВАС РФ № 13640/09 от 25 февраля 2010 по делу № А45-1139/2009-17/24 // Вестник ВАС РФ, № 6, июнь, 2010.
5. Постановление Пленума ВАС РФ 10.04.2008 № 22 «О некоторых вопросах практики рассмотрения споров, связанных с применением статьи 169 Гражданского кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ, 2008, № 5.

Правовое регулирование налога на прибыль организаций и НДС в Тунисе и Саудовской Аравии

Налоговая система Арабского халифата и ее основополагающие принципы возникли и были закреплены в Коране и Сунне Пророка Мухаммада еще в VII в.

Основным ориентиром налогообложения исламских государств является распределение денежных средств среди населения с разным уровнем достатка с целью установления социального равенства, и тем самым исполнения одного из важнейших принципов ислама — принципа справедливости. Многие из современных мусульманских государств совершили рецепцию европейской правовой модели, но с включением в нее некоторых положений ислама.

В соответствии с этим предложено рассмотреть прямое и косвенное налогообложение на примере правового регулирования налога на прибыль организаций и НДС в Тунисе и Саудовской Аравии.

Как известно, налог на добавленную стоимость представляет собой разновидность косвенных налогов, который выплачивается и собирается на каждом этапе реализации товара. Что же касается налога на прибыль, то данный налог относится к прямым налогам. Можно сделать вывод, что косвенные налоги не соответствуют нормам шариата, так как нарушается принцип социального равенства, ибо их экономическим плательщиком становятся физические лица без учёта их реальных доходов. Однако, мусульманские государства, которые ввели этот вид косвенного налога, все же постарались соблюсти принципы шариата введением низких ставок, освобождением или введением нулевой ставки обложения для значимых товаров в социальной сфере.

К государствам, принявшим в той или иной мере европейскую модель, в частности, относятся Тунис и Саудовская

⁵² Факультет Международного права МГИМО (У) МИД РФ, направление «Международное финансовое и торговое право», 3 курс. vagrin1987@gmail.com

Аравия, где организации подпадают под налог на прибыль организаций. В Тунисе им облагаются все организации, занятые или осуществляющие свою деятельность через представительства. Налог на прибыль организаций в данном государстве регулируется законом № 114, в соответствии с которым налоговые ставки организации подлежат налогообложению в размере 25%. С 2014 года ставка налога на прибыль сократилась с 30% до 25%. Имеются также исключения для организаций, которые занимаются ремесленной деятельностью, сельским хозяйством и рыболовством, такие организации облагаются налогом по ставке 10%. Такой же ставкой облагаются предприятия, занятые экспортной деятельностью. Назовем их условно первой группой. Организации, занятые в банковском секторе, страховании, производстве и предоставлении услуг, связанных с нефтеперерабатывающей промышленностью, телекоммуникациями, облагаются ставкой в 35% от их дохода. Такие организации назовем второй группой, к которой также отнесем и организации, облагаемые в 25%.

Установлен минимальный размер налога для организаций первой группы в размере 0,2% от общего оборота, в случаях отсутствия оборота размер составляет 300 тунисских динаров (TND). Для организаций второй группы минимальный размер составляет 500 тунисских динаров.

В Королевстве Саудовская Аравия (КСА) обложение налогом на прибыль организаций выглядит похожим образом. Данный налог введен королевским указом № 3321 от 03 ноября 1950 года. В соответствии с указом налогом облагаются организации резиденты, а также организации нерезиденты, ведущие свою деятельность через представительства. Применяемая ставка налога на прибыль составляет 20%, кроме организаций занятых в газо- и нефтедобыче, для газодобычи облагаются в размере 30% (такие компании подпадают под более высокую ставку, от 30% до 85%, основывающуюся на уровне доходности), а организации, занятые в нефтедобыче, 85%.

Налог на прибыль может быть уплачен в рассрочку в течение фискального года и подлежит уплате в течение 120 дней

до конца фискального года. Что соответствует исламскому финансовому принципу учетности, который закрепляет право лица на отсрочку налогового платежа. В частности, аят (2:280) Корана провозглашает «Если [должник] находится в трудном положении, дайте отсрочку, пока положение его не улучшится...»⁵³.

Подтвержденные налоговые потери (убытки) за предыдущие годы могут быть перенесены на будущие периоды вплоть до момента полного оздоровления (включая до 25% годовой прибыли для того, чтобы покрыть подтвержденные убытки). За неуплату налога и/или уклонение от уплаты налогов предусмотрена санкция в виде взыскания долга, больших размеров, вплоть до конфискации имущества налогоплательщика.

Далее предлагается рассмотреть налог на добавленную стоимость (НДС) в данных государствах. Как уже говорилось ранее, НДС является косвенным налогом. В Тунисе данный налог был введен законом № 61 от 2 июня 1988 года.

Вся хозяйственная деятельность, осуществляемая в Тунисе, включая свободные профессии, облагается НДС. Экспорт по определению потребляется за границей и обычно не облагается НДС, и любой НДС, взимаемый при таких обстоятельствах, обычно возвращается. В Тунисе действуют четыре разных ставки НДС: 6% для услуг в области информационных технологий, гостиничных и ресторанных услуг и обслуживания; 12% на сырье, ремесленные изделия, медицинскую деятельность и консервы; 18% на операции, связанные с услугами и товарами, не подпадающими под другую ставку; 29% на предметы роскоши.

Королевство Саудовская Аравия всегда было ревностным охранителем положений ислама, и тем не менее, в современных реалиях для уменьшения дефицита бюджета в КСА был введен налог на добавленную стоимость с 1 января 2018 г. Что примечательно, Саудовская Аравия является участником Совета сотрудничества для арабских государств Персидского залива (ССАГПЗ), и все законы, касающиеся

⁵³ Коран. Перевод с арабского и комментарии М.-Н.О. Османова. — Спб.: РАН, Институт востоковедения, 1992. — С. 36.

финансовой сферы, принимаемые в КСА, распространяются и на других участников ССАГПЗ. Введение Системы НДС в стране было одобрено Королевским декретом № М113 от 4/11/1438 Х. (27.07.2017).

НДС уплачивают лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность, зарегистрированные и подлежащие регистрации для целей уплаты НДС в Саудовской Аравии. Выделяются две группы предприятий, для которых регистрация в качестве плательщика НДС и сама его уплата являются необязательными. Это предприятия с доходом в 187 500 — 375 000 риялов и организации с доходами свыше 375 000 риялов, но занятые исключительно в деятельности по продаже освобожденных от налогообложения товаров, или на которые установлена нулевая ставка. Предприятия, не относящиеся к этой группе, и у которых доходы составляют выше 375 000 риялов, проходят процедуру обязательной регистрации. То же самое относится и к юридическим лицам-нерезидентам, однако такие компании осуществляют свою деятельность через посредника-резидента. Всем нерезидентам предписывается иметь налогового представителя, с которым они несут солидарную ответственность по уплате налога. Что же касается организаций-резидентов, то они имеют право пользоваться услугами налогового агента, но ответственность в этом случае полностью лежит на плательщике. Объектом НДС является импорт и реализация товаров и услуг на территории КСА. Для соблюдения принципа справедливости, как уже говорилось ранее, предусмотрено исключение из налогообложения всех значимых товаров социальной сферы, для остальных товаров и услуг действует ставка налога, соответствующая 5%.

Что же касается вопроса возврата НДС, то согласно ст. 69 Правил налогоплательщик вправе требовать возмещения суммы излишне уплаченного налога в течение пяти лет. Организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в государстве за пределами территории Совета, вправе требовать возмещение налога, понесённого при поставках им товаров или услуг в Саудовской Аравии только

в том случае, если налоговая система государства резидентства предусматривает соответствующий КСА механизм возмещения НДС.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что в современном мире рассмотренные государства используют как прямое налогообложение, так и косвенное, но с адаптацией под положения ислама, и, в частности, во исполнение принципов справедливости и учетности. Что оправдывается в условиях имеющейся экономической ситуации и для уменьшения дефицитов бюджетов.

Список использованных источников:

1. Коран в переводе И.Ю. Крачковского. М., 1963.
2. صاخشألا لخد ىلع ءبىرضلا ءلجم ىلع ءقداصلاب قلعتى بتالكشرشلا ىلع ءبىرضلا و نىيىع بطل. The personal income tax and corporate tax code // URL: <https://legislation.tn> (дата обращения 15.05.18).
3. لخدلا ءبىرض Income Tax // URL: [https:// gazt.gov.sa](https://gazt.gov.sa) (дата обращения 15.05.18).
4. ءفاضلما ءمىقلا ىلع ءادالا ءلجم Code of Value Added Tax // URL: [https:// legislation.tn](https://legislation.tn) (дата обращения 15.05.18).
5. ءفاضلما ءمىقلا ءبىرض ماظن Value Added Tax Law // URL: <https://vat.gov.sa> (дата обращения 15.05.18).
6. Рыжкова Е.А. Правовое регулирование НДС в Саудовской Аравии // URL: [https:// nbpublish.com](https://nbpublish.com) (дата обращения 19.05.18).

Статья 54.1 НК РФ: новые подходы к борьбе с налоговыми злоупотреблениями

В настоящее время с учетом глобальных макроэкономических процессов меняется отношение к налоговому планированию. Очевидно, что существовавший ранее «Вестминстерский подход»⁵⁵, о котором говорили в середине двадцатого века, не применим в современных условиях. В настоящее время наблюдается рост бюджетных расходов, кризис публичных финансов, что приводит к кардинальному изменению отношения ведущих государств к налоговому планированию в принципе. Одной из основных особенностей, характеризующих современное состояние мира, который постепенно преобразуется в единую глобальную систему, является активное использование налогоплательщиками способов минимизации налоговых обязательств. Одним из инструментов противодействия незаконному снижению налогового бремени выступают общие правила борьбы с уклонением от налогов (General Anti-Avoidance Rules, GAAR). К таковым инструментам, в частности, относится и анализируемая статья 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ).

Необходимо оценить правовую природу ст. 54.1 НК РФ, данная норма включена в систему элементов налогообложения, т. е. расположена между вопросами исчисления налоговой базы и нормой, посвященной налоговому периоду. В связи с чем возможны различные варианты ее толкования, а именно: сугубо формальный подход или анализ данной нормы с точки зрения ее целей. По мнению ФНС России, законодатель определил конкретные действия на-

⁵⁴ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ. kalashnikova-vs@ya.ru

⁵⁵ В деле *Служба Внутренних Доходов против Герцога Вестминстерского*, рассмотренном в 1936 году Палатой Лордов Великобритании, суд постановил, что «любое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они бы были в обычной ситуации».

логоплательщика, которые признаются злоупотреблением правами и условия, которые должны быть соблюдены налогоплательщиком для возможности учесть расходы и заявить налоговые вычеты по имевшим место сделкам (операциям). Однако, в самой ст. 54.1 НК РФ термин «злоупотребление правом» не используется. На тот факт, что данная норма направлена против злоупотребления правом говорит ее название — «Пределы осуществления прав по исчислению налоговой базы и (или) суммы налога, сбора, страховых взносов»⁵⁶. Особенностью права является не только провозглашение прав, но и предоставление реальных возможностей их осуществления каждым управомоченным субъектом. Право призвано также гарантировать правовую защиту интересов граждан и организаций, чьи интересы могут быть затронуты при осуществлении права управомоченным лицом. Законодательное закрепление определенных границ осуществления субъективных прав является одной из правовых форм такой защиты. Попытка отдельных лиц выйти за такие границы путем использования принадлежащих им прав, нарушение пределов их осуществления и есть злоупотребление правом. Если мы рассматриваем ст. 54.1 НК РФ, как норму против налоговых злоупотреблений, то необходимо оценивать какие цели преследовал налогоплательщик (была ли цель направлена на злоупотребление), получал ли он налоговую экономию, был ли в результате его действий причинен материальный ущерб бюджету и т.д.

Длительное время вопросы противодействия злоупотреблению правом не имели прямого правового регулирования в законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации. При этом, объективная необходимость в конструкции противодействия злоупотребления правом возникла уже давно. На это указывает и принятие Пленумом ВАС РФ Постановления от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения нало-

⁵⁶ Видится, что законодатель выбрал некорректное наименование, так как исчисление налоговой базы является частью налоговой обязанности налогоплательщика, т.е. это не право, а обязанность.

гоплательщиком налоговой выгоды» (далее — Постановление № 53)⁵⁷. ФНС России указывает, что ст. 54.1 НК РФ направлена на предотвращение использования «агрессивных» механизмов налоговой оптимизации⁵⁸. При этом, контролирующий орган прямо указывает, что новая статья не является кодификацией правил, сформулированных в Постановлении № 53, а представляет собой новый подход к проблеме злоупотребления налогоплательщиками своими правами⁵⁹.

Положения ст. 54.1 НК РФ применяются по отношению к налоговым проверкам (камеральным и выездным), назначенным после 19 августа 2017 года. Соответственно, хозяйственные операции за период 2014–2016 годов будут оцениваться уже с учетом новых положений законодательства о налогах и сборах. При этом, положения, сформулированные в Постановлении № 53 сохраняют свои силу и могут применяться к налоговым правоотношениям, возникшим до вступления в силу Федерального закона № 163-ФЗ, внесшего изменения в НК РФ. Соответственно, налоговые органы не могут ссылаться на положения ст. 54.1 НК РФ при подготовке процессуальных документов, в ходе судебных споров, при оспаривании решений по результатам проверок, которые были начаты до 19 августа 2017 г.⁶⁰.

Стоит отметить «деликатный подход» налоговых органов по внедрению новых положений. Так, проекты актов налоговых проверок, в которых есть ссылки на применение ст. 54.1 НК РФ, должны проходить согласование в ФНС России. Видится, что такой механизм будет препятствовать безмерному применению положений ст. 54.1 НК РФ. Как

⁵⁷ Вестник ВАС РФ. 2006. № 12.

⁵⁸ Письмо ФНС России от 31.10.2017 № ЕД-4-9/22123@ // Документ опубликован не был. Доступ из СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 08.04.2018).

⁵⁹ Необходимо учитывать, что письма (в том числе, рассматриваемое письмо ФНС России) не содержат правовых норм (общеобязательных государственных предписаний постоянного или временного характера, рассчитанных на многократное применение), не носят нормативно-правовой характер.

⁶⁰ Данное положение подтверждает Верховный Суд РФ, см.: Определение Верховного Суда РФ от 20.02.2018 № 308-КГ17-22941 по делу № А53-32398/2016.

отмечает заместитель руководителя ФНС России Даниил Егоров, массового применения положений ст. 54.1 НК РФ не произошло. Так, за семь месяцев действия новеллы законодательства о налогах и сборах Российской Федерации поступили материалы по двадцати четырем налоговым проверкам. По состоянию на апрель 2018 года рассмотрено шесть актов, позиция налогового органа признана обоснованной по четырем из них⁶¹.

В ст. 54.1 НК РФ законодатель установил:

- тест на искажение сведений о фактах хозяйственной жизни (включение в первичные и иные документы недостоверных сведений);
- тест на основную цель операции (основной целью сделки не может быть неуплата (неполная уплата) налогов);
- тест на фактическое исполнение (обязательство по сделке должно быть исполнено лицом, являющимся стороной договора (лицом, которому обязательство передано по закону или договору).

Так, согласно п.1 ст. 54.1 НК РФ не допускается уменьшение налоговой базы и (или) суммы подлежащего уплате налога в результате искажения сведений о фактах хозяйственной жизни (совокупности таких фактов), об объектах налогообложения, подлежащих отражению в налоговом и (или) бухгалтерском учете либо налоговой отчетности налогоплательщика. Данная норма определяет условия, которые препятствуют созданию налогоплательщиками налоговых схем, преследующих цели незаконного уменьшения налоговых обязательств⁶². Положения п.1 ст. 54.1 НК РФ могут применяться только при доказывании умышленных действий самого налогоплательщика. Примерами таких действий могут быть: схемы, направленные на неправомерное использование норм международных соглашений

⁶¹ Интервью: Даниил Егоров: акцент на аналитику повысит эффективность контрольной работы налоговых органов. [Электронный ресурс]. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/7335037/ (дата обращения 15.05.2018).

⁶² Письмо ФНС России от 16.08.2017 № СА-4-7/16152@ // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2017. № 35.

об избежании двойного налогообложения; искусственное создание условий для применения пониженных налоговых ставок, налоговых льгот, специальных режимов; создание видимости исполнения сделки (операции) и пр. При этом, методологическая (правовая) ошибка сама по себе не может являться достаточным основанием для применения п. 1 ст. 54.1 НК РФ. Только доказанность следующих факторов позволяет налоговым органам квалифицироваться действия налогоплательщика по п. 1 ст. 54.1 НК РФ: наличие искажения; причинная связь между искажением и непосредственными действиями налогоплательщика; умышленный характер действий налогоплательщика; наличие финансовых потерь для бюджета.

Если отсутствуют обстоятельства, предусмотренные п. 1 ст. 54.1 НК РФ, то согласно п. 2 ст. 54.1 НК РФ налогоплательщик может уменьшить налоговую базу и (или) сумму подлежащего уплате налога, если: неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога не являются основной целью совершения сделки, и при этом обязательство по сделке (операции) исполнено лицом, которое является стороной договора или ему переданы по договору (закону) полномочия по исполнению такой сделки (операции). Для уменьшения налоговой базы и (или) суммы налога необходимо одновременно соблюдение вышеуказанных условий, нарушение хотя бы одного из них — основание для отказа в учете расходов и вычетов. Фактически в подп. 1 п. 2 ст. 54.1 НК РФ законодатель воспроизводит доктрину деловой цели, согласно которой основной целью сделки должна быть не налоговая экономия, а конкретное получение результатов предпринимательской деятельности. В подп. 2 п. 2 ст. 54.1 НК РФ законодатель ограничил право налогоплательщика на учет расходов и вычетов по сделкам, исполненным не тем лицом, которое указано в первичных документах. Видится, что данное положение поможет в борьбе с формальным документооборотом, который ведут налогоплательщики в целях неправомерного уменьшения налогового бремени.

Новая норма лишена сугубо формальных подходов, в частности, в п. 3 ст. 54.1 НК РФ закреплены положения, согласно которым не могут рассматриваться в качестве самостоятельного основания для признания неправомерным уменьшения налоговой базы следующие обстоятельства:

- подписание первичных документов неустановленным или неуполномоченным лицом;
- нарушение контрагентом налогоплательщика законодательства о налогах и сборах;
- наличие возможности получения налогоплательщиком того же результата экономической деятельности при совершении иных не запрещенных законодательством сделок (операций).

Одним из основных преимуществ является законодательное закрепление пределов осуществления прав налогоплательщиков, так как теперь эти пределы могут быть оценены с конституционной точки зрения. Включение в НК РФ отдельных положений, касающихся противодействия злоупотреблению правом — это шаг в развитии налогового права. Однако тектоническим сдвигом такой шаг можно было бы считать, если бы при этом закреплялся принцип добросовестности. Данный принцип мог бы работать как в отношении налогоплательщика, так и налоговых органов, что позволило бы оценивать действия обеих сторон, причем с точки зрения не только формальных требований, а именно содержания. Принцип добросовестности позволяет уйти от излишней формализации и оценивать действия по существу. Однако, новая норма не позволяет продвинуться в вопросах определения добросовестности и достичь правовой определенности, т. е. ситуации, при которой налоговый орган точно может определить, что налогоплательщик является недобросовестным, а налогоплательщик будет знать, когда может быть в этом обвинен. Безусловно, это возможно определить наверняка лишь с помощью оценки фактических обстоятельств дела, и в этой связи Постановление № 53 продолжит существовать как некое руководство для оценки доказательств. Более того, в силу определенной инертности

судебной системы Постановление № 53 будет продолжать использоваться судами.

Видится, что ст. 54.1 НК РФ принята в условиях бюджетных сложностей, что не позволит говорить о прорыве с точки зрения обеспечения баланса интересов между государством и налогоплательщиком. В связи с чем налогоплательщикам не стоит рассчитывать на значительную гуманизацию подходов в этом вопросе. В этом контексте ст. 54.1 НК РФ не является существенной гарантией в вопросах соблюдения прав налогоплательщиков по сравнению с той концепцией необоснованной налоговой выгоды, которая существовала ранее.

Казначейское обслуживание исполнения бюджетов в Российской Федерации

В Бюджетном кодексе Российской Федерации проведение и учет операций по кассовым поступлениям в бюджет и кассовым выплатам из бюджета раскрывает сущность понятия «кассовое обслуживание исполнения бюджета». Согласно проекту Бюджетного кодекса этот процесс называется «казначейским обслуживанием», а именно проведение операций по поступлениям и перечислениям денежных средств с отражением на казначейских счетах⁶⁴.

Понятия кассового обслуживания исполнения бюджета проект Бюджетного кодекса не содержит. Однако статья 234 проекта Бюджетного кодекса посвящается казначейскому обслуживанию исполнения бюджетов. Оно начинается с открытием единого счета федерального бюджета Федеральному казначейству, единого регионального бюджета (местного бюджета) финансовому органу субъекта Российской Федерации (муниципального образования), единого счета бюджета государственного социального фонда органу управления государственным социальным фондом. Отметим отход от понятия «кассового обслуживания исполнения бюджета» и переход к термину «казначейское обслуживание исполнения бюджетов». Однако при соблюдении ряда условий полномочия Федерального казначейства могут быть переданы органам исполнительной власти субъектов Российской Федерации на основании специальных соглашений. Речь идет не об органе, обслуживающем исполнение территориальных бюджетов, а об использовании последними казначейских методов и технологий кассового исполнения бюджетов (по проведению и учету кассовых операций)⁶⁵.

⁶³ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ.

⁶⁴ Ст. 1 Проекта Бюджетного кодекса Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. Электронный доступ URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/ (Дата обращения 24.02.2018).

⁶⁵ Сергиенко Н.С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов // *Финансы*. 2006. №11. С. 30.

Как уже отмечалось, существует несколько видов казначейских счетов, на которых происходит проведение и учет операций с бюджетными средствами. В проекте Бюджетного кодекса уточняется, с какими средствами могут совершаться операции в рамках казначейского обслуживания. Это может быть:

- Казначейское обслуживание исполнения бюджетов;
- Казначейское обслуживание поступлений в бюджеты;
- Казначейское обслуживание операций с денежными средствами, поступающими во временное распоряжение, и с целевыми добровольными перечислениями;
- Казначейское обслуживание операций с денежными средствами бюджетных и автономных учреждений;
- Казначейское обслуживание операций с денежными средствами Фонда национального благосостояния;
- Казначейское обслуживание операций с денежными средствами получателей средств из бюджета⁶⁶.

Особого внимания требует изучение правового статуса казенных, бюджетных и автономных учреждений. Эти три вида государственных и муниципальных учреждений имеют разный бюджетно-правовой статус, который отличается объемом полномочий и степенью подконтрольности в бюджетном процессе⁶⁷.

Казенное учреждение является типом государственных и муниципальных учреждений, является мельчайшей единицей государственного или муниципального управления. В связи с этим публично-правовое образование несет субсидиарную ответственность по обязательствам казенного учреждения. Последнее не вправе распоряжаться переданным ему имуществом, а свои средства использует через лицевые счета, открытые в соответствующем органе Федерального казначейства. В отличие от автономных и бюджетных учреждений его основная деятельность финансиру-

⁶⁶ Глава 25 проекта Бюджетного кодекса. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. Электронный доступ URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/ (Дата обращения 17.04.2018).

⁶⁷ Комягин Д.Л. Бюджетное право: учебник для вузов / Д.Л. Комягин; Нац. Исслед. Ун-т «Высшая школа экономики». — М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2017. С. 306.

ется за счет бюджета, а полученные им доходы зачисляются в бюджет.

Бюджетное учреждение также осуществляет свою деятельность с использованием лицевых счетов, открытых им в органе Федерального казначейства. В отличие от казенных учреждений за расходованием средств бюджетными учреждениями отсутствует жесткий предварительный контроль. Они могут использовать свои средства в рамках общего остатка средств на лицевом счете. При этом бюджетные учреждения вправе распоряжаться переданным ему имуществом. Публично-правовое образование не несет субсидиарной ответственности по обязательствам бюджетного учреждения. Бюджетные средства передаются бюджетному учреждению в форме субсидий.

Автономные учреждения по сравнению с остальными типами бюджетных учреждений наделены наибольшей свободой. Они вправе открывать счета в коммерческих банках, самостоятельно вести финансово-хозяйственную деятельность, распоряжаться имуществом. Субсидиарной ответственности публично-правовые образования по обязательствам созданного им автономного учреждения не несут. Бюджетные средства такое учреждение может получать в форме субсидий⁶⁸.

Таким образом, становится все более очевиден переход к употреблению термина «казначейское обслуживание исполнения бюджета», что обозначено использованием казначейских методов и технологий кассового исполнения бюджетов. При этом можно выделить следующие виды казначейского обслуживания: казначейское обслуживание исполнения бюджетов и поступления в бюджеты, операций с денежными средствами казенных учреждений, операций с денежными средствами бюджетных учреждений, операций с денежными средствами автономных учреждений, операций со средствами, предоставленными из соответствующего бюджета получателям средств.

⁶⁸ Комягин Д.Л. Бюджетное право: учебник для вузов / Д.Л. Комягин; Нац. Исслед. Ун-т «Высшая школа экономики». — М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2017. С 307-308.

Список использованных источников:

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2017). Доступ к тексту документа СПС «КонсультантПлюс».
2. Комягин Д.Л. Бюджетное право: учебник для вузов / Д.Л. Комягин; Нац. Исслед. Ун-т «Высшая школа экономики». — М.: Изд. дом Высшей школы экономики, 2017. 324 с.
3. Проект Бюджетного кодекса Российской Федерации. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации. Электронный доступ URL: https://www.minfin.ru/ru/performance/budget/bud_codex/ (Дата обращения 26.02.2018).
4. Сергиенко Н.С. К вопросу о сущности казначейского исполнения бюджетов // Финансы. 2006. №11.

Специальные налоговые режимы в государствах-членах ЕАЭС

На современном этапе развития одной из основных целей каждого государства является поддержание устойчивых темпов экономического роста, а также достижение стабильного развития рыночных отношений. При этом, в большинстве стран основным двигателем открытой рыночной экономики стало предпринимательство. Значительные доли таких сфер, являющихся важными для обеспечения жизнедеятельности населения, как розничная торговля, сельское хозяйство, транспорт формируются благодаря малому и среднему бизнесу. В отдельных развитых странах малые и средние предприятия генерируют более половины от валового внутреннего продукта. Также можно отметить немаловажную роль частного сектора в формировании налогооблагаемой базы. Таким образом, государство всячески заинтересовано поддерживать и стимулировать малый бизнес, что порождает необходимость разработки и дальнейшей имплементации различных мер экономического стимулирования со стороны государства.

В сфере налогового права в качестве подобного инструмента действует специальный режим налогообложения. Специальные меры налогового регулирования, представляющие собой установление особого порядка исчисления и уплаты единственного налогового платежа и освобождающие одновременно с этим от необходимости уплачивать некоторое количество иных налогов, позволяют гибко и точно воздействовать на финансовое положение и экономическое развитие деловой активности тех категорий субъектов, вид деятельности которых отвечает интересам государства, что обеспечивает, в конечном счете, достижение положительного результата и является оптимальным вариантом решения существующей проблемы.

⁶⁹ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ. lin_ku@mail.ru

Институт специального налогового режима, облегчающий налоговую нагрузку определенного круга субъектов, является достаточно популярным эффективным механизмом, применяемым в налоговых законодательствах многих стран мира. Государства — члены Евразийского экономического союза (далее — ЕАЭС) — Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Кыргызская Республика, Российская Федерация, также не исключение. Общие исторические и политические особенности развития стали причиной существования у данных государств одинаковых проблем в экономике и сфере правового регулирования в настоящем времени. Нередко законодатели стран — бывших республик СССР заимствуют основы законодательства и интегрируют в соответствии с собственными условиями и требованиями законодательство Российской Федерации, либо, по крайней мере, оглядываются на вектор развития при разработке собственных нормативных правовых актов. Сам ЕАЭС, созданный в 2015 г. в виде международной организации региональной экономической интеграции, является достаточно перспективным инструментом повышения конкурентоспособности и развития экономик стран.

Прежде всего, необходимо сказать, что в науке налогового права государств-членов ЕАЭС не существует единого определения понятия общего режима налогообложения и специального режима налогообложения. В научных исследованиях по данным вопросам имеются разногласия и разночтения. В связи с этим, при формировании понятийного и научного аппарата автор предлагает опираться на законодательство этих стран и под общим налоговым режимом понимать совокупность установленных законодательством о налогах и сборах и подлежащих к уплате физическими лицами и организациями налогов сборов и платежей. Под специальным налоговым режимом автор предлагает понимать следующее — законодательно установленный институт налогового права, отличающийся от общего порядка налогообложения льготным порядком применения налоговых инструментов в виде замены ряда подлежащих к уплате

налогов единственным платежом и упрощенным порядком налоговой отчетности определенных категорий налогоплательщиков при соблюдении ими определенных ограничений.

Так, в п. 1 ст. 8 Налогового Кодекса Республики Армения регламентируется действие общей и специальной систем налогообложения. Однако самой дефиниции Кодекс не содержит, ограничиваясь только в п. 2 ст. 8 Налогового Кодекса Республики Армения прямым установлением обязанности налогоплательщика по уплате налога на добавленную стоимость (далее — НДС) и налога на прибыль при применении общей системы налогообложения. Далее какого-либо раскрытия термина не следует.

Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» Республики Казахстан» (далее — Налоговый Кодекс Республики Казахстан, НК РК) немного иначе именуется общую систему налогообложения. П. 18 ст. 1 Кодекса Республики Казахстан вводит понятие «общеустановленный порядок налогообложения», которое раскрывается далее, как устанавливаемый особенной частью Кодекса (кроме раздела, регламентирующего порядок применения и действия специальных систем налогообложения) порядок исчисления и уплаты налогов и платежей, а также предоставление налоговой отчетности по ним.

Ст. 40 Налогового Кодекса Кыргызской Республики прямо закрепляет существование общего налогового режима и специального. Хотя самого определения ни одного, ни другого Кодекс не содержит, приводится определение термина «режим» — установленный Кодексом порядок исчисления и уплаты налогов, применение которого возможно в регулируемом Кодексом порядке и в установленных Кодексом случаях. По мнению автора данной работы, подобный подход к правовой регламентации общего и специального режимов налогообложения достаточно универсален и целесообразен.

В содержании Налогового кодекса Беларуси не были вообще обнаружены употребления термина «общая система налогообложения».

В Налоговом Кодексе Российской Федерации (далее — НК РФ) упоминание об общей системе налогообложения присутствует лишь в специальной части Кодекса в части регламентирования специальных налоговых режимов. Так, в п. 1 ст. 346.26 НК РФ устанавливается порядок применения системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — ЕНВД) наряду с общей системой налогообложения и иными режимами налогообложения, что свидетельствует, несмотря на отсутствие прямого закрепления определения термина «общая система налогообложения» или «общий режим», тем не менее, о разграничении общего и специального режима налогообложения.

Тем не менее, на текущий момент доктринально превалирует позиция, в соответствии с которой в качестве общей системы налогообложения понимается совокупность установленных налоговым законодательством налогов и сборов, которые подлежат к уплате организациями всех форм собственности без исключения и физическими лицами в зависимости от наличия в их собственности того или иного объекта налогообложения. Подобного мнения придерживаются такие специалисты налогового права, как Л.А. Величко, Р.А. Петухова, Н.А. Шевелева, Ф.Г. Юсифов .

Относительно термина «специальный налоговый режим» следует сказать следующее. На основе комплексного исследования налогового законодательства государств-членов ЕАЭС было выявлено, что все специальные налоговые режимы аналогичны режимам, установленным налоговым законодательством Российской Федерации, за исключением специальных налоговых режимов Республики Армения и некоторых специальных налоговых режимов Республики Беларусь, имеющих некоторые специфические отличия. В подобной ситуации необходима гармонизация налогового законодательства в сфере специальных налоговых режимов, что стимулирует дальнейшее развитие рыночных отношений, создает единый базис правовой сферы и будет способствовать развитию экономических связей в рамках ЕАЭС.

В РФ впервые термин «специальный налоговый режим» раскрывался в первой редакции НК РФ как «система мер налогового регулирования, применяемая в случаях и порядке, установленных Налоговым Кодексом». Сегодня, после внесения поправок ФЗ от 29 июля 2004 г. № 95-ФЗ в НК РФ, данное толкование исключено из содержания Кодекса. Взамен ст. 18 действующей редакции НК РФ скорее не определяет, а приводит краткую характеристику специальных налоговых режимов, как особого порядка определения элементов налогообложения, чье применение освобождает от обязанности по уплате некоторых налогов и сборов, регламентированных ст. 13–15 НК РФ. Однако, взамен устанавливает обязанность по уплате специального налога. На сегодня, дефиниции, которая бы прямо определяла термин «специальный налоговый режим», в законодательстве Российской Федерации не предусматривается.

Тем не менее, на текущий момент НК РФ предусматривает 5 возможных для применения специальных налоговых режима:

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (далее — «ЕСХН»);
2. Упрощенная система налогообложения (далее — «УСН»);
3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (далее — «ЕНВД»);
4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции;
5. Патентная система налогообложения (далее — «ПСН»).

В соответствии со ст. 680 Налогового Кодекса Республики Казахстан, специальный режим налогообложения, во-первых, применяется отдельными классами налогоплательщиков и, во-вторых, представляет собой нечто иное, как особый порядок расчета с бюджетом. То есть, в результате перехода на специальный налоговый режим, применяется упрощенный порядок исчисления (и последующей уплаты, соответственно) определенных видов налогов (таких, как корпоративного, индивидуального подоходного

налога, социального налога, но кроме налогов, удерживаемых у иностранного источника выплаты и платы за пользование земельными участками), а также упрощенный порядок предоставления по вышеперечисленным налогам налоговой отчетности. Всего Налоговый Кодекс Республики Казахстан предусматривает три специальных налоговых режима:

Специальные налоговые режимы для субъектов малого бизнеса, включающие в себя:

- специальный налоговый режим на основе патента;
- специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации;
- специальный налоговый режим с использованием фиксированного вычета⁷⁰.

Специальные налоговые режимы для производителей сельскохозяйственной продукции, включающие в себя:

- специальный налоговый режим для крестьянских или фермерских хозяйств;
- специальный налоговый режим для производителей сельскохозяйственной продукции и сельскохозяйственных кооперативов⁷¹.

Отличительная особенность специальных режимов налогообложения в налоговом законодательстве Республике Беларусь — это, прежде всего, их наименование: данный налоговый инструмент именуется как «особый режим». В ст. 10 НК РБ содержится дефиниция данного определения, которая звучит как «специальный порядок исчисления и уплаты налогов, сборов (пошлин), применяемый в случаях и порядке, установленных Особенной частью настоящего Кодекса или Президентом Республики»⁷²:

- налог при упрощенной системе налогообложения;

⁷⁰ Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) (с изм. и доп. по состоянию на 28.11.2014) // Казахстанская правда. 2008. № 275 — 277 (25722 — 25724). Ст. 678.

⁷¹ Там же.

⁷² Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) от 19 декабря 2002 года № 166-З (с изм. и доп. по состоянию на 31.12.2013) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2003. № 4. 2/920.

- единый налог с индивидуальных предпринимателей и иных физических лиц;
- единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции;
- налог на игорный бизнес;
- налог на доходы от осуществления лотерейной деятельности;
- налог на доходы от проведения электронных интерактивных игр;
- сбор за осуществление ремесленной деятельности;
- сбор за осуществление деятельности по оказанию услуг в сфере агроэкотуризма;
- единый налог на вмененный доход⁷³.

Как такового прямого определения инструмента специального налогового режима налоговое законодательство Киргизии не содержит. Однако, как уже упоминалось ранее, имеется определение термина «режим», после которого упоминается, что в государстве действует общий режим налогообложения и специальный. В Налоговом Кодексе Кыргызской Республики ст. 31 Кодекса к специальным налоговым режимам относит:

- Налог на основе обязательного патента;
- Налог на основе добровольного патента;
- Упрощенная система налогообложения на основе единого налога;
- Налоги на основе налогового контракта;
- Налоговый режим в свободных экономических зонах;
- Налоговый режим в Парке высоких технологий⁷⁴.

Налоговый Кодекс Республики Армения не предусматривает дефиниции понятия «специальная система налогообложения» (в данном Кодексе специальный налоговый режим именуется таким образом), впрочем, как и общей системы

⁷³ Налоговый кодекс Республики Беларусь (Особенная часть) от 29 декабря 2009 года № 71-3 (с изм. и доп. по состоянию на 26.10.2012) // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 2009. № 4. 2/1623.

⁷⁴ Налоговый Кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.07.2017 г.) // Эркин Тоо.2008. № 78, 79, 80, 81.

также. В п. 3 ст. 8 Налогового Кодекса Республики Армении регламентируются следующие специальные системы налогообложения:

- Система налога с оборота организации;
- Система патентного налога;
- Система семейного предпринимательства⁷⁵.

Также очевидно, что специальные налоговые режимы, предусмотренные налоговым законодательством Армении, совершенно не типичны для других государств-членов ЕАЭС.

Так, система налога с оборота организаций заменяет уплату налога на прибыль и НДС налогоплательщиков, чьи доходы в год не превышают 58,35 миллионов драмов. Применяемая налоговая ставка варьируется в зависимости от осуществляемого вида экономической деятельности — от 1,5 до 25%.

Отсутствие единой законодательно установленной дефиниции общего и специального налогового режима является источником развития плюрализма мнений касательно дефиниции данного термина среди теоретиков налогового права. Например, данный вопрос является объектом изучения в работах О. Бекетовой, О. Бондаренко, В. Мельникова, С. Пепеляева, А. Толкушкина, Н. Шевелевой, А. Ялбулганова и др. Однако, в большинстве случаев, в монографиях и статьях, посвященных данной проблематике, приводится лишь общая характеристика либо перефразируются нормы НК РФ, регламентирующие данный институт. Вследствие этого существуют несколько ошибочных теорий, о которых пойдет речь далее, касательно правовой природы института специального налогового режима.

Первая из теорий — это причисление налоговых режимов к налоговым льготам. Если проследить процесс реформирования правовой регламентации института специального режима налогообложения, можно выявить причину достаточно популярного мнения среди теоретиков налогового

⁷⁵ Налоговый Кодекс Республики Армении от 04 декабря 2016 года NO-165-№ // [Электронный ресурс]: URL: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Codes/Harkayin_orensqir_ru.pdf.

права, рассматривающего данный институт в качестве разновидности налоговой льготы. Действительно, на самом первоначальном этапе законодательство о налогах и сборах не предусматривало институт специальных налоговых режимов⁷⁶, однако предоставляло осуществляющим в соответствии с кодами ЕНВД определенные виды деятельности малым предприятиям возможность воспользоваться такими налоговыми льготами, как освобождение на первые два года, начиная с момента регистрации, от уплаты налога на прибыль в полном объеме, а в последующие два года — в части⁷⁷. Аналогичные льготы предоставлялись в отношении НДС⁷⁸. Также предусматривалось освобождение некоторых классов налогоплательщиков от уплаты авансовых платежей по налогам. Однако в полной мере удовлетворить потребности малого бизнеса данные инструменты не могли, и в последующем, при введении специальных налоговых режимов, вышеперечисленные льготы были отменены. Тем не менее, причисление специальных налоговых режимов к льготам достаточно часто можно встретить в доктринальной литературе⁷⁹ до сих пор, поскольку налоговое законодательство Российской Федерации до сегодняшнего момента не содержит дефиниции рассматриваемого налогового института.

Еще одно популярное ошибочное мнение — это рассмотрение каждого из специальных налоговых режимов в качестве отдельного самостоятельного налога, подобного налогам, подлежащим к уплате при применении общей системы налогообложения. Подобная концепция именуется теорией единого налога, содержание которой восходит к идеям эконо-

⁷⁶ Например, в содержании ФЗ РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» отсутствует упоминание о существовании специального режима налогообложения.

⁷⁷ Закон РФ от 27.12.1991 № 2116-1(ред. от 06.08.2001) «О налоге на прибыль предприятий и организаций» // РГ, № 53, 05.03.1992.

⁷⁸ Постановление Правительства РФ от 18 июля 1991 г. № 406 «О мерах по поддержке и развитию малых предприятий в РСФСР» // [Электронный ресурс]. Доступ из справ. — правовой системы «Консультант Плюс».

⁷⁹ Например, Костянян Р.К. Специальные налоговые режимы как разновидность налоговых льгот // Налоговые споры: теория и практика. 2007. № 7. С. 5.

номистов и мыслителей Ф. Кенэ, А. Торго, У. Петти и др. Также В.В. Сокирко отмечает, что налоговый механизм, сутью которого является замена нескольких налогов единым, существовал еще во времена Древней Руси, взимался в размере предполагаемого дохода за занимаемое торговое «место» и являлся разновидностью «подушевного налога»⁸⁰.

Данная теория основывается на принципах справедливости налогообложения, необходимости ее простоты и доступности, а также, тем не менее, эффективности. Применительно к специальному налоговому режиму, данная концепция звучит следующим образом: специальный налоговый режим — это упрощение налогообложения определенного круга налогоплательщиков путем облегчения, возложенного на каждого из них налогового бремени, посредством установления единого подлежащего к уплате налога, который заменяет обязательные при общей системе налогообложения налоги и сборы. На первый взгляд, определение вполне соответствует реалиям, однако акцент данной теории смещается на тот факт, что специальный налоговый режим — ничто иное, как разновидность налога, оплата которого заменяет другие платежи. Однако в условиях настоящих реалий, специальный режим налогообложения практически никогда не освобождает использующих его налогоплательщиков от всей совокупности других налогов. Так, за налогоплательщиками остается обязательство по уплате, к примеру, страховых взносов, транспортного налога, земельного налога, государственных пошлин и т.д. То есть, таких платежей, которые напрямую не связаны с видом предпринимательской деятельности, которую ведет налогоплательщик.

В продолжение данной теории интересным видится приведение негласно называемого в качестве специального налогового режима — режима паушальной системы (иначе именуемого как «аккордная система налогообложения»), применяемого в Швейцарии в отношении налогоплательщиков — физических лиц — налоговых резидентов данной юрисдикции.

⁸⁰ Сокирко В.В. Прошлое и настоящее вмененного налога // ЭКО. 2000. № 8. С. 74.

Данный режим интересен тем, что при его использовании, налог на доход и капитал рассчитываются исходя из уровня общемировых совокупных расходов физического лица по итогам налогового периода. Применяется на всей территории Швейцарии на федеральном и кантональном уровне, кроме кантонов Базель-Ландшафт, Базель-Штадт, Цюрих, Шаффхаузен и Аппенцелль-Ауссердорден.

При применении данного режима физическое лицо вправе применять зачет налога, уплаченного в иностранном государстве. Минимальные требования для расчета налоговой базы по налогу на доход при применении режима lump-sum tax являются следующими. Для физических лиц, проживающих в собственной недвижимости на территории Швейцарии, минимальная налоговая база составляет семикратный размер затрат на содержание недвижимости. Для физических лиц, не имеющих собственной недвижимости, минимальная налоговая база составляет трехкратный размер затрат на проживание и питание. В любом случае, минимальный уровень расходов для определения налоговой базы составляет 400 000 швейцарских франков на федеральном уровне, и данное значение может быть увеличено на уровне кантонов. В среднем ежегодная сумма налога составляет от 250 тыс. до 1 млн. швейцарских франков.

Также интереса заслуживает и политика КНР по отношению к относительно развитому сектору малого и среднего предпринимательства. Здесь следует отметить стремление властей КНР к унификации фискальных режимов для смягчения налогового бремени — например, отмена бизнес-налога 1 мая 2016 г.⁸¹ При этом для малых, средних и крупных предприятий в зависимости от осуществляемого вида предпринимательской деятельности предусматривается определенная налоговая ставка. Также правительством КНР постоянно иницируются периоды введения и действия льготной налоговой политики для некоторых предпринимателей. Например, с 1 октября 2015 г. до конца

⁸¹ Zhao Huanxin. Premier: Tax reform to boost vitality of real economy // [Электронный ресурс]: URL: <http://english.gov.cn/premier/news/2016/04/05/content>.

2017 г. все субъекты малого и среднего предпринимательства, чья налогооблагаемая прибыль не превышала 300 тыс. юаней, налогооблагали только половину своего дохода и исключительно по 20 % от предусмотренной для них налоговой ставки⁸².

Таким образом, проанализировав нормативное правовое закрепление специальных налоговых режимов, автор приходит к следующим выводам. Прежде всего, это отнесение нормативных правовых положений, регламентирующих институт специального налогового режима и его основных элементов к «исключительным нормам», «специальным нормам-изъятиям»⁸³, поскольку они оказывают точечное воздействие на положение определенных категорий налогоплательщиков, ведущих предпринимательскую деятельность определенных видов, изменение активности в которых видится законодателю необходимым. При этом данными нормами не трансформируется общий порядок распределения налоговых обязательств, а заменяют только определенный закрытый перечень налогов на единый подлежащий к уплате платеж. Кроме того, действительно, специальные налоговые режимы помимо фискальных целей, в отличие от общего режима налогообложения, преследуют эффект облегчения налогового бремени для представителей малого и среднего бизнеса для стимулирования их деловой активности в определенных сферах предпринимательской деятельности.

Таким образом, специальные налоговые режимы представляют собой особые самостоятельные системы налогообложения, каждая из которых имеет, помимо собственного налога и порядка его исчисления и уплаты при выборе данной системы, собственные объекты и субъекты налогообложения, условия применения режимов и предоставления освобождения от определенных платежей.

⁸² Dezan Shira & Associates New Preferential Tax Policies to Boost SMEs' Development in China // [Электронный ресурс]: URL: <http://www.china-briefing.com/news/2015/09/16/new-pre>.

⁸³ Сенякин И.Н. Специальные нормы советского права / Под ред. проф. М.И. Байтина. Саратов. 1987. С. 77–78.

Современная налоговая система Японии: основные элементы

Сфера налогообложения любого государства — серьезный объем правовых норм, содержание которых направлено на регулирование порядка установления, введения и взимания в пользу государства определенных налоговых платежей и сборов.

При этом каждая страна обладает своим уникальным социокультурным характером развития общества и государства, которому присущи определенные особенности исторической направленности (например: религиозные установки времени или политический режим). Эти и многие другие факторы оказывают огромное значение при выявлении роли налогов во внутренней и внешней политике государства. Именно поэтому в процессе изучения системы налогообложения из области исследования нельзя упускать историческую оценку событий и реформаторские направления государства в рассматриваемой области.

Уроки истории и влияние налоговых реформ

Япония — это не просто уникальное государство со своими культурными и языковыми особенностями. Это еще и захватывающий процесс адаптации населения к симбиозу изживающих себя историко-культурных положений и новаторских идей каждого нового витка времени.

На протяжении всего исторического развития общества и государства каждый этап был резким, жестким и нацеленным на конкретный результат и абсолютно не согласованным с существующим общественным мнением и экономическим устройством.

⁸⁴ Факультет Международного права МГИМО (У) МИД РФ, направление «Международное финансовое и торговое право», 3 курс. melnikova.ekaterinka@gmail.com

Каждая реформа носила цель — наверстать упущенное и опередить развитие Европы и Запада, вобрав в себя все то лучшее, что могли дать системы этих государств.

Рассматривая путь от предпосылок до процесса формирования налоговой системы Японии, необходимо отметить два главных события, оказавших огромное влияние на всю дальнейшую политику государства:

I. Период Бакумацу (буквально «конец сегуната»)

В рамках этого временного отрезка произошел переход от самурайской системы к прямому правлению императора и его правительства, что привело к крупномасштабной революции (более известной как «Рестаурация Мейдзи»), в рамках которой был проведен огромный комплекс политических, военных, финансовых и социально-экономических реформ, направленных на возрождение Японии. Были заложены основы современной системы: введен налог на прибыль, НДФЛ, разделение налогов на шедулы и прочее.

Подробнее стоит упомянуть шедулярную систему взимания подоходного налога. Согласно такой системе все доходы были разделены на 6 групп (шедул), и в зависимости от того, к какой категории относили тот или иной доход, применялись и свои ставки налога. Стоит отметить, что устанавливались повсеместно прогрессивные ставки (от 10% до 65%), что ухудшало положение японцев вне зависимости от принадлежности к какому-либо классу.

В то же время правительство установило акцент на прямые налоги. Прежняя налоговая система, основанная в большей степени на косвенном налогообложении, была заменена новой, центральной единицей которой выступали прямые налоги, а уже дополнялась она элементами системы косвенного налогообложения (налог на потребление, таможенные и экономические сборы, налогом на имущество и другие).

Однако, для закрепления таких радикальных идей, отраженных в новеллах о налогах и сборах, японскому правительству не хватило времени. И, как следствие, к началу Второй мировой войны страна подошла в расшатанном состоянии,

с незакрепленной и не укоренившейся налоговой системой, а также с волнениями населения по поводу той или иной новеллы в сфере налогообложения.

II. Период масштабного реформирования (берущий свое начало в 50х гг. прошлого века)

Военные события не оставили шансов на возрождение экономики в рамках прежнего режима. Страна вступила в войну, и экономика потерпела крушение. Дальнейшие отношения, выстроенные с США на уровне подписанных соглашений и капитуляции Японии, оказали огромное влияние на весь последующий путь реформации. Основной задачей государства было снизить инфляцию, остановить постоянно вспыхивающие кризисы в экономической сфере, восстановить равновесие внутри государства и баланс интересов налогоплательщиков, и, что немаловажно — закрыть долги и исполнить обязательства перед корпорациями, оказавшими военную поддержку и требующими компенсации.

Для этого, например, нововведением, относящимся к установлению специального режима, стал налог на военное время или военное возмещение (относится к категории специальных платежей), взимаемый с компаний, осуществлявших реализацию военного снаряжения и боеприпасов государству, со ставкой в 100%. Такой налог был разработан специально, чтобы сократить огромное количество требований компенсационного характера, предъявленных государству, и положить конец обязательствам, налагаемым на правительство Японии перед компаниями.

Итогом этого периода стало: принятие антиинфляционных мер, уничтожение монополий, реформирование налоговой системы, перестройка органов налогового контроля, учреждение Налогового комитета, закрепление Миссии за Национальным налоговым управлением и многое другое.

Огромное значение было отведено и научным деятелям в области экономики, финансов и налогообложения, а в частности Карлу Шоупу (ведущий американский экономист) и его рекомендациям. Именно они повлияли на то, что

основой современной налоговой системы Японии является прямое налогообложение (а приоритет составляют подоходные налоги).

На современном этапе в Японии существуют два уровня взимания налогов: государственный и местный. При этом интересно отметить, что налоги местные, в свою очередь, подразделяются на префектурные (или префектуральные) и муниципальные. Около 60% всех налоговых поступлений составляют именно государственные налоги.

Доходы в государственный бюджет Японии строятся по двум направляющим: налоговые и неналоговые поступления. Соотношение этих двух категорий достаточно очевидно: 80% составляют именно налоги, остальное — неналоговые поступления.

Теоретическое и практическое понимание терминов «налог» и «неналоговое поступление» и для Российской Федерации, и для Японии одинаково. Различается лишь содержание входящих в понятия элементов, но не слишком сильно.

Классификация всех налогов проходит по двум основаниям:

- по целям налогообложения:
 - подоходные налоги;
 - налоги на имущество;
 - потребительские налоги.
- на основании установления лица, несущего налоговое бремя и ответственного налогового сотрудника:
 - прямые налоги;
 - косвенные налоги.

Скрепляют современную налоговую систему Японии воедино три ключевые функции, определяющие и ее роль в жизни общества, и позицию государства в международном сообществе:

- поиск и привлечение финансовых и материальных ресурсов;
- перераспределение подоходного налога;
- стабилизация экономики и сохранение баланса.

Источники налогового права Японии: особенности и сферы влияния

Для урегулирования процессов налогообложения в правовом поле, Япония закрепляет порядок формирования, введения, взимания, изменения и упразднения различных видов налогов посредством издания различного уровня нормативно-правовых актов:

- Конституция Японии;
- Государственные законы;
- Законы местного уровня;
- Международные договоры и соглашения в сфере международного налогообложения.

Государственный уровень. Конституция Японии устанавливает следующее: «все граждане подлежат налогообложению в соответствии с законом» (ст. 30). Таким образом, статья закрепляет сразу две обязанности: для граждан — обязанность уплачивать налоги, для государства — обязанность регулировать данную сферу на законодательном уровне.

Среди самых важных законов в сфере налогообложения выделяют:

- закон «Об основах государственного налогообложения» закрепляет фундаментальные аспекты: процедуру и порядок уплаты налогов, просрочку налоговых выплат, обеспечение исполнения налоговых выплат, налоговые споры, и т.д.;
- закон «О введении дополнительных мер в сфере налогообложения» отражает средства, направляемые государством на достижение определенных целей в экономике. Например, закон регулирует положения установления специальных налоговых ставок. Важно отметить, что большинство вводимых мер носят исключительно временный характер;
- закон «О контроле в сфере налоговых правонарушений»;
- закон «О порядке взыскания налогов».

Добавочно к перечисленным выше регулирование налогов осуществляется законами, принятыми отдельно друг от

друга и устанавливающими положения касательно каждого конкретного вида налогов. Это усложняет сам процесс изучения налогообложения, так как каждая подпадающая под исследование «единица» требует детального изучения отдельно взятого акта.

Помимо национального законодательства, Япония активно участвует в практике заключения международных соглашений. По состоянию на 1 мая 2018 г., в области государственного налогообложения Япония насчитывает уже 70 международных соглашений с различными государствами.

Местный уровень. В Конституции Японии, ст. 92, закреплено: «положения относительно порядка организации и осуществления деятельности органов местного самоуправления должны быть предусмотрены законом в соответствии с принципами местной автономности». Закон «Об организации местного самоуправления» был принят на основе именно этого положения Конституции.

Ст. 94 Конституции предусматривает, что «органы местного самоуправления имеют права в отношении имущества, недвижимости, осуществления внешней деятельности и управления, а также наделены правом издавать свои собственные регламенты в рамках действующего законодательства».

Закон «Об организации местного самоуправления» в ст. 223 определяет, что «органы местного самоуправления могут самостоятельно определять размер и осуществлять сбор местных налогов в рамках существующего законодательства».

Основываясь на упомянутых выше положениях, можно сделать вывод о том, что и Конституция, и закон «Об организации местного самоуправления» наделяют органы местной власти определенными правами в сфере налогообложения под исключительным условием — все издаваемые ими регламенты не должны противоречить законам Японии.

В 1950 г. был принят закон «О местном налогообложении», который включает в себя 4 главы: (1) основы местного

налогообложения, (2) общие налоги для префектур, (3) общие налоги для городов, поселений, деревень и (4) выделенные (исключительные) налоги.

В отличие от федерального уровня законодательства, принятый закон «О местном налогообложении» прямо не предписывает обязанности оплачивать местные налоги. Этот закон лишь подтверждает право органов местного самоуправления определять размер и осуществлять сбор налогов в соответствии с законами и не противоречить положениям национального законодательства. А сам порядок и закрепление обязанности резидентов оплачивать местные налоги устанавливается в издаваемых органами местного самоуправления регламентах.

Особенности устройства системы налоговых органов Японии и Миссия Национального налогового управления

Подходя к вопросу изучения организации и функционирования государственных органов Японии в сфере налогообложения, следует начать с Министерства финансов — правительственного органа, объединяющего под своей «юрисдикцией» все налоговые бюро и агентства находящиеся на территории государства.

Бюро занимаются проработкой и реализацией программ в различных областях финансово-экономической деятельности государства. В сфере налогов вопросами налоговой политики страны занимаются Налоговое бюро и Бюро по таможенным сборам и тарифам.

Уровнем ниже располагается Национальное налоговое управление Японии, которое и занимается претворением в жизнь выработанной бюро политики в сфере налогообложения. Оно было основано в 1949 г. и на сегодняшний день осуществляет контроль над 12 региональными налоговыми бюро и налоговыми инспекциями по всей Японии (на начало 2018 г. зарегистрировано 524 инспекции).

В состав Управления входят: Секретариат, Главный департамент по налогообложению, Департамент по сбору и расчёту и Департамент по крупнейшим налогоплательщикам

и уголовному преследованию правонарушений в налоговой сфере. Все эти органы призваны разрабатывать программы внедрения новых систем контроля и методик управления в сфере налогообложения, разрабатывать стандарты в области толкования законов о налогах и режимах, а также осуществлять надзор за деятельностью региональных подразделений (бюро и налоговых инспекций).

Вспомогательными органами Управления выступают: Государственный Совет в сфере налогообложения (консультативный орган), Специализированный налоговый колледж и Национальный налоговый трибунал.

Специализированный налоговый колледж — государство организовало посредством этого учреждения программу обучения, практики и повышения квалификации налоговых инспекторов и других должностных лиц данной сферы. Таким образом, разрешается вопрос соответствия системы уровню развитию общества и самосознания граждан.

Национальный налоговый трибунал — орган, в полномочия которого входит вынесение решений по вопросам пересмотра заключений, выданных региональными начальниками, стоящими во главе налоговых инспекций. К компетенции данного органа относят и иные сферы.

Региональные отделения системы налоговых органов представлены региональными бюро (по состоянию на 2018 г. их насчитывается 12) и налоговыми инспекциями. Полномочия ограничиваются контролем и надзором за деятельностью налоговых инспекций, подпадающих под юрисдикцию такого бюро.

Налоговые инспекции выступают как точки непосредственного соприкосновения государства с налогоплательщиками, это первая линия в сфере всего процесса взаимодействия между ними.

Таким образом, мы видим хорошо продуманную систему организации и взаимодействия государства с любой категорией налогоплательщиков. Такая тщательность и стремление к выделению департаментов по функциональным направлениям связана, в первую очередь, с Миссией, уста-

новленной Национальным налоговым управлением Японии.

Цель у этой миссии одна — должным образом и беспрепятственно осуществлять поддержку налогоплательщиков в сфере исполнения обязанностей, возложенных на последних.

С этой целью Управление разрабатывает и принимает определенные стандарты и кодексы поведения при исполнении своих обязанностей, в каждом из которых закрепляется основная миссия налогового органа.

Кодексы широко распространены не только в центральном аппарате и руководящих органах, они точно так же применяются и в пределах деятельности налоговых инспекций, с небольшими изъятиями или дополнениями.

Таким образом, можно отметить стремление государства к сближению с налогоплательщиком. Это связано и с историческим неприятием гражданами органов налогового контроля, и с восстаниями против определенных режимов налогообложения, и с введением после Второй мировой войны жестких мер, которые не отвечали даже минимальным требованиям справедливости. Правительство Японии, не желая повторять ошибки прошлого, построило современную систему так, чтобы центром ее внимания был человек, а основной задачей стояло — идти в ногу со временем, следуя постоянно развивающемуся мировому сообществу.

Арест имущества в налоговом праве государств-участников ЕАЭС

Обязанность уплаты законно установленных налогов и сборов является основной обязанностью гражданина любого государства, так как налоговые платежи — базисный источник формирования бюджета. Данное утверждение находит свое отражение в положениях статьи 57 Конституции РФ.

В статье 56 Конституции Республики Беларусь закреплено, что граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей⁸⁶.

В Конституции Республики Казахстан налоговая обязанность нашла свое закрепление в статье 35, в которой сообщается, что уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого⁸⁷.

В статье 55 Конституции Кыргызской республики указывается, что граждане обязаны платить налоги и сборы в случаях и порядке, предусмотренных законом⁸⁸.

В пункте 8 статьи 60 Конституции Армении закреплено, что каждый обязан уплачивать установленные в соответствии с законом налоги, пошлины, производить другие

⁸⁵ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ.

⁸⁶ Конституция Республики Беларусь (принята на республиканском референдуме 15 марта 1994 года). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.pravo.by> — Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь (дата обращения: 12.04.2018).

⁸⁷ Конституция Республики Казахстан (принята на референдуме 30 августа 1995 года). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.akorda.kz> — официальный сайт Президента Республики Казахстан (дата обращения: 12.04.2018).

⁸⁸ Конституция Кыргызской Республики (принята референдумом (всенародным голосованием) 27 июня 2010 года) (с изменениями от 28.12.2016 г.) // «Эркин Тоо» от 6 июля 2010 года № 60.

обязательные платежи, зачисляемые в государственный или общинный бюджет⁸⁹.

Сравнительно-правовой анализ института ареста имущества в налоговом праве государств-участников ЕАЭС проведен на основе Налогового кодекса РФ, Налогового кодекса Республики Беларусь (НК РБ)⁹⁰ и Налогового кодекса Республики Казахстан (НК РК)⁹¹, Налогового кодекса Республики Армения (НК РА)⁹² и Налогового кодекса Кыргызской Республики (НК КР)⁹³.

Общей чертой в законодательстве вышеуказанных государств является отсутствие законодательного закрепления определения понятия «обеспечение исполнения налоговой обязанности» и происхождение института ареста имущества из гражданского права.

В отличие от НК РФ законодательства Республики Беларусь (весь раздел II «Налоговое обязательство» НК РБ) и Республики Казахстан (статья 31 «Налоговое обязательство» НК РК), Кыргызской Республики (Раздел III. «Налоговое обязательство и налоговая задолженность» НК КР) и Республики Армения (раздел 3 «Налоговые обязательства, система отчетности и расчетные документы» НК РА) отождествляют понятия «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство».

⁸⁹ Конституция Республики Армения (принята референдумом (всенародным голосованием) 06 декабря 2015 года) / [Электронный ресурс] URL.: <http://www.parliament.am/parliament.php?id=constitution&lang=rus> (дата обращения 12.04.2018 года).

⁹⁰ Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19.12.2002 N 166-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 2 января 2003 г. N 2/920.

⁹¹ Закон Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 121-VI «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)» // «Казахстанская правда» от 26 декабря 2017 г. № 247 (28626).

⁹² Налоговый кодекс Республики Армения (общая часть) от 04 октября 2016 года / [Электронный ресурс] URL.: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/НН_Codes/Harkayin_orensqir_ru.pdf (дата обращения 12.04.2018 года).

⁹³ Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.07.2017 г.) / [Электронный ресурс] URL.: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30355506 (дата обращения 12.04.2018 года).

При этом А.А. Пилипенко отмечает, что «формулировка «обязательство» в данном случае не подразумевает использование в налоговом праве Республики Беларусь гражданско-правовой конструкции обязательства, а используется законодателем в самом общем смысле, скорее в качестве синонима термина «обязанность», что вытекает из толкования термина «налоговое обязательство» содержанием статьи 36 Налогового кодекса Республики Беларусь»⁹⁴.

Представляется логичным, что законодатели остальных государств-участников ЕАЭС придерживаются аналогичной позиции при отождествлении понятий «налоговая обязанность» и «налоговое обязательство».

Анализируя законодательное регулирование ареста имущества в Республике Казахстан, необходимо отметить существенную особенность — отсутствие термина «арест имущества» в НК РК и наличие схожего по правовому содержанию термина «ограничение в распоряжении имуществом» (статья 120 НК РК).

В законодательстве Кыргызской Республики также отсутствует термин «арест имущества», в суд обращаются с иском об ограничении в распоряжении имущества и/или о взыскании налога за счет имущества данного налогоплательщика в пределах суммы, указанной в уведомлении об уплате налоговой задолженности (пункт 1 статьи 75 НК КР), а сама статья 75 НК КР называется «Принудительное погашение налоговой задолженности».

В Налоговом кодексе Республики Армения имеется глава 78 «Основания, процедура применения ареста на имущество и снятие ареста с имущества» и отдельная статья 429 «Арест имущества».

Необходимо отметить, что применение ареста имущества в рассматриваемых государствах происходит в отношении различного круга лиц:

- в России арест имущества применяется исключительно в отношении налогоплательщика-организации (пункт 1 статьи 77 НК РФ);

⁹⁴ Пилипенко А.А. Налоговое право: Курс лекций / А.А. Пилипенко. — Минск: ГИУСТ БГУ, 2009. — С. 69.

- в Беларуси допускается арест имущества налогоплательщика (организации и физического лица) или иного обязанного лица (пункт 1 статьи 54 НК РБ);
- в Казахстане ограничение в распоряжении имуществом применяется как к налогоплательщикам, так и к налоговым агентам (пункт 1 статьи 120 НК РК);
- в Киргизии принудительное погашение налоговой задолженности происходит с налогоплательщика-организации, с физического лица (пункт 5 статьи 75 НК КР), с третьих лиц — дебитор, работодатель, банк либо другая организация (пункт 1 статьи 75 НК КР);
- в Армении арест имущества накладывается в отношении имущества организации, физического лица, плательщика НДС (пункт 1 статьи 431 НК РА).
- Следующее важное отличие правового регулирования заключается в возможности наложения ареста имущества в зависимости от вида вещного права:
- в России возможно наложение ареста на имущество, принадлежащее налогоплательщику-организации на праве собственности;
- в Беларуси — не только на праве собственности, но и на праве хозяйственного ведения или оперативного управления;
- в Казахстане — на праве собственности, хозяйственного ведения, или если имущество числится на балансе данного налогоплательщика, причем данные права должны быть документально подтверждены;
- в Киргизии — налогоплательщику-организации на праве собственности, а в отношении физического лица невозможно взыскание:
 - 1) основных средств в размере до 100 000 сомов;
 - 2) имущества, не имеющего отношения к экономической деятельности и предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи по перечню, определяемому Правительством Кыргызской Республики (пункт 1 и пункт 5 статьи 75 НК КР).

- в Армении арест на имущество применяется посредством ограничения в размере налоговых обязательств права распоряжения, владения или пользования имеющимися на банковских счетах и (или) в кассе налогоплательщика денежными средствами, а также иным имуществом (статья 429 НК РА).

Налоговый кодекс Российской Федерации устанавливает, что арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации (пункт 4 статьи 77 НК РФ), а Налоговый кодекс Республики Беларусь определяет возможность наложения ареста полностью в случае, если такое имущество является неделимым (пункт 4 статьи 54 НК РБ).

Налоговое законодательство Казахстана немного отличается в данном вопросе от налогового законодательства других анализируемых стран. В частности, в Казахстане установлен точный перечень видов имущества, которые подлежат ограничению в распоряжении, а также определено, какое имущество не подлежит ограничению в распоряжении, например, объекты жизнеобеспечения.

Налоговый кодекс Кыргызской Республики определяет, что в случае, если при взыскании налоговой задолженности за счет имущества налогоплательщика невозможно разделить имущество, это имущество подлежит реализации с последующим возвратом суммы имущества до установленного порога (пункт 5 статьи 75 НК КР).

По Налоговому кодексу Республики Армении аресту подлежит только то имущество, которое необходимо для обеспечения исполнения налогового обязательства в размере налоговых обязательств (пункт 2 статьи 430 НК РА).

Общая черта правового регулирования в рассматриваемых государствах — соразмерность при наложении ареста на имущество, то есть арест имущества, необходимого и достаточного для обеспечения неисполненной или несвоевременно исполненной налоговой обязанности.

Арест имущества происходит на основании решения в форме постановления (Россия и Беларусь), предписания (Армения), уведомления (Казахстан), принимаемого руко-

водителем налогового органа или его заместителем, а также по решению суда (Киргизия).

В России для наложения ареста на имущество налогоплательщика недостаточно решения, принятого в форме постановления, необходимо также получение соответствующей санкции прокурора (пункт 1 статьи 77 НК РФ). В Республике Беларусь получение санкции прокурора необходимо в случае наложения ареста на имущество физического лица (пункт 5 статьи 54 НК РБ).

В Налоговых кодексах КР и РА отсутствует информация о необходимости получения санкции прокурора для наложения ареста на имущество налогоплательщика.

Необходимо отметить, что возможность замены ареста имущества на залог имущества предусмотрена только в законодательстве РФ и отсутствует в законодательстве РБ, РК, КР, РА.

Проведя анализ действующего налогового законодательства в сфере ареста имущества в государствах-участниках ЕАЭС, автор приходит к следующим выводам:

- Представляется интересным использование опыта Казахстана в российском законодательстве и установление точного перечня видов имущества, которые подлежат ограничению в распоряжении, а также перечня имущества, которое не подлежит ограничению в распоряжении.

Данное решение способно повысить уровень правовой определенности в налоговом законодательстве (ликвидируется необходимость анализа норм других отраслей права) и сделать правоприменительную практику более эффективной, кроме того будет обеспечена более комплексная защита прав налогоплательщика.

- Также автор считает позитивным возможность замены ареста имущества на залог имущества (как более мягкий способ обеспечения исполнения налоговой обязанности) и предлагает закрепить данную практику в законодательствах государств-участников ЕАЭС. Залог имущества в отличие от ареста подразумевает наличие согласованной с налоговым органом воли залогодателя на возможное отчуждение имущества

и его желание исполнить налоговую обязанность, что в определенной мере свидетельствует о его добросовестности как налогоплательщика.

В данной ситуации налоговый орган может применить дискреционное полномочие на замену ареста имущества соответствующим залогом и стимулировать налогоплательщика на исполнение налоговой обязанности своевременно и в полной мере, не используя при этом карательную функцию, присущую аресту имущества.

- По мнению автора, необходимость получения санкции прокурора при наложении ареста на имущество налогоплательщика несет важное функциональное значение — возможность проверки правомерности ареста независимым государственным органом и снижение судебной нагрузки.

В случае, когда вместо санкции прокурора налоговому органу необходимо получить судебное решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика (Киргизия), может возникнуть ситуация, в которой суд рассматривает такое дело два раза (предварительно и после наложения ареста имущества), поскольку нарушение прав налогоплательщика может возникнуть на любом этапе наложения ареста имущества.

С одной стороны, это может повысить эффективность защиты прав налогоплательщика в случае комплексного и профессионального рассмотрения судом данного дела, но, с другой стороны, возможна чрезмерная нагрузка судебной системы типовыми спорами и злоупотребление правом со стороны налогоплательщиков.

При этом полное отсутствие необходимости согласования ареста имущества налогоплательщика с надзорным государственным органом или судом нарушает права налогоплательщика на предварительное и независимое рассмотрение решения налогового органа.

Список использованных источников:

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от

- 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) // «Российская газета», N 237, 25.12.1993.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) // «Российская газета», N 148-149, 06.08.1998.
 3. Конституция Республики Беларусь (принята на республиканском референдуме 15 марта 1994 года). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.pravo.by> — Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь (дата обращения: 12.04.2018).
 4. Налоговый кодекс Республики Беларусь (общая часть) от 19.12.2002 N 166-3 // Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь от 2 января 2003 г. N 2/920.
 5. Конституция Республики Казахстан (принята на референдуме 30 августа 1995 года). [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.akorda.kz> — официальный сайт Президента Республики Казахстан (дата обращения: 12.04.2018).
 6. Кодекс Республики Казахстан от 10 декабря 2008 года № 99-IV «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 25.12.2017 г.) (утратил силу частично) // «Казахстанская правда» от 13 декабря 2008 г. № 275-277 (25722-25724); от 19 декабря 2008 г. № 280-283 (25727-25730).
 7. Закон Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 121-VI «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)» // «Казахстанская правда» от 26 декабря 2017 г. № 247 (28626).
 8. Конституция Республики Армения (принята референдумом (всенародным голосованием) 06 декабря 2015 года) / [Электронный ресурс] URL.: <http://www.parliament.am/parliament.php?id=constitution&lang=rus> (дата обращения 12.04.2018 года).
 9. Налоговый кодекс Республики Армения (общая часть) от 04 октября 2016 года / [Электронный ресурс] URL.: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/НН_Codes/Harkayin_orensqir_ru.pdf (дата обращения 12.04.2018 года).

10. Конституция Кыргызской Республики (принята референдумом (всенародным голосованием) 27 июня 2010 года) (с изменениями от 28.12.2016 г.) // «Эркин Тоо» от 6 июля 2010 года № 60.
11. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 17 октября 2008 года № 230 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 12.07.2017 г.) / [Электронный ресурс] URL.: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30355506 (дата обращения 12.04.2018 года).
12. Сашихина Т.Ю. Налоговая обязанность и ее неисполнение: диссертация ... кандидата юридических наук. — М., 2008 — 202 с.
13. Борисов А.Б. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. — М.: Книжный мир, 2014 — 927 с.
14. Гонгало Б.М. Учение об обеспечении обязательств. — М.: Статут, 2002. — 222 с.
15. Жалонкина И. Ю. Основные направления повышения результативности применения способов исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Российской Федерации // Вестник Томского государственного университета. Экономика. — 2012. — № 2 (18). — С. 87-93.
16. Козырин А.Н., Семенча О.Ю. К вопросу о допустимости в налоговом процессе доказательств, полученных с участием понятых или свидетелей // Законы России: опыт, анализ, практика. — 2007. — № 9. — С. 89-91.
17. Крохина Ю.А. Налоговое право: учебник 3-е изд., перераб. и доп. — М.: 2011. — 463 с.
18. Пилипенко А.А. Налоговое право: Курс лекций / А.А. Пилипенко. — Минск: ГИУСТ БГУ, 2009. — 145 с.
19. Пяткова Ю.С. Арест имущества по налоговому законодательству Российской Федерации, Республики Беларусь и Республики Казахстан // Публично-правовые исследования (электронный журнал). — 2016. — № 4 — С. 1-18.
20. Омуркожоева Г.Н. Налоговое право Кыргызской республики, Бишкек, 2010 — С. 75-79.
21. Официальный сайт Федеральной налоговой службы России URL.: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm> (дата обращения 10.04.2018 года).

Совокупный таможенный платеж и платеж по единым ставкам

С 1 января 2018 года вступил в силу Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (далее — ТК ЕАЭС), который сменил Таможенный кодекс Таможенного союза (далее — ТК ТС), действующий с 2010 года. ТК ЕАЭС — международный нормативно-правовой акт, регулирующий таможенные отношения в пяти странах-участниках ЕАЭС — Российской Федерации (далее — РФ, Россия), Республике Беларусь (далее — Белоруссия), Республике Армения (далее — Армения), Республике Казахстан (далее — Казахстан), Киргизской Республике (далее — Киргизия).

Обсуждение нового таможенного кодекса шло несколько лет в обстановке постоянной эскалации конфликта в отношении России, введения санкций. Адаптация к агрессивной среде путем настройки социальных, политических и экономических инструментов не могла не коснуться и усиленной аккуратности в области таможенных отношений.

Введенные ограничения касаются, в том числе, и ввоза на таможенную территорию ЕАЭС конкретных товаров. Работа крупного бизнеса усложнилась, товары в недостаточном количестве поступают на российский рынок, и физические лица все больше и больше привозят товары из-за границы самостоятельно.

В 2017 году размер таможенных пошлин, налогов, уплачиваемых физическими лицами, составил 7,4 млрд. рублей, в 2016 году — 5,6 млрд. рублей⁹⁶.

При пересечении таможенной границы ЕАЭС физическим лицам необходимо знать какие таможенные платежи и в каком размере они будут уплачивать при превышении установленных лимитов провоза товаров для личного поль-

⁹⁵ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ. 8 (916) 244 09 65

⁹⁶ Таможенная служба Российской Федерации в 2017 году — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://customs.ru/images/stories/2018/MART/customs%202017.doc> (дата обращения 19.03.2018).

зования, в какой ситуации ввозимый товар необходимо задекларировать, что будет считаться нарушением таможенного законодательства.

Считаем, что в условиях расширения масштабов таможенной интеграции, возрастающей заинтересованности физических лиц к самостоятельному ввозу товаров иностранного производства, существует потребность анализа совокупного таможенного платежа и платежа по единым ставкам.

В ТК ЕАЭС впервые закреплено, что следует понимать под таможенными пошлинами, налогами, взимаемыми по единым ставкам или в виде совокупного таможенного платежа.

В соответствии с пп. 39, 40 п. 1 ст. 2 ТК ЕАЭС таможенные пошлины, налоги, взимаемые в виде совокупного таможенного платежа, представляют собой сумму таможенных пошлин, налогов, исчисленную в отношении товаров для личного пользования по ставкам таможенных пошлин, налогов, применяемым в соответствии со статьей 53 ТК ЕАЭС, а таможенные пошлины, налоги, взимаемые по единым ставкам, представляют собой сумму таможенных пошлин, налогов, исчисленную в отношении товаров для личного пользования без разделения на составляющие ее таможенные пошлины, налоги.

Ранее в ТК ТС определение в отношении совокупного таможенного платежа можно было выявить лишь косвенно, анализируя ст. 360 ТК ТС.

В отношении таможенных пошлин, налогов, взимаемых по единым ставкам, аналогичное определение было закреплено в пп. 6 п. 1 ст. 2 соглашения между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Казахстан от 18.06.2010 «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу Таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» (далее Соглашение от 18.06.2010), которое утратило силу.

В таможенном законодательстве стран-участников ЕАЭС, а также в подзаконных актах данных стран определение указанных терминов не закреплено.

Согласимся с Трошкиной Т.Н., которая указывает, что взимание таможенных пошлин, налогов в отношении товаров для личного пользования, перемещаемых через таможенную границу с физических лиц по единым ставкам таможенных пошлин, налогов или в виде совокупного таможенного платежа является «особым порядком расчета»⁹⁷.

Действительно, среди закрытого перечня таможенных платежей, закрепленных в п.1 ст. 46 ТК ЕАЭС, отсутствует как совокупный таможенный платеж, так и платеж по единым ставкам.

Необходимо отметить, что законодатель внес редакторские правки в официально закрепленные в ТК ЕАЭС определения порядка взимания таможенных пошлин, налогов, как в виде совокупного таможенного платежа, так и по единым ставкам, значительно их расширив, что должно привести к определенности как в научных исследованиях по данной теме, так и в судебную практику по вопросам соотношения данных способов взимания таможенных пошлин, налогов.

Анализируя нормы ТК ЕАЭС, можно однозначно сказать, что порядок уплаты таможенных пошлин налогов по единым ставкам и порядок уплаты таможенных пошлин, налогов в виде совокупного таможенного платежа различаются как объектом взимания, так и порядком расчета.

Если говорить об объекте взимания, то основной характеристикой, позволяющей определить, что в отношении ввозимого товара будут уплачиваться таможенные пошлины, налоги по единым ставкам либо в виде совокупного таможенного платежа, является их предназначение для личного пользования физического лица (п.11 ст. 1 ТК ЕАЭС).

При этом, используя Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 20.12.2017 № 107 «Об отдельных вопросах, связанных с товарами для личного пользования» (далее Решение от 20.12.2017), возможно четко разграни-

⁹⁷ Трошкина Т.Н. Порядок исчисления таможенных пошлин и налогов по таможенному законодательству таможенного Союза ЕврАзЭС // СПС Консультант-Плюс. 2018.

чить, в отношении каких товаров для личного пользования будет уплачиваться совокупный таможенный платеж, в отношении каких — платеж по единым ставкам.

Например, совокупный таможенный платеж будет уплачиваться при ввозе мотоциклов, мопедов, мотороллеров, классифицируемых в товарной позиции 8711 ТН ВЭД ЕАЭС, водных и воздушных судов и т. д. (таблица 2, приложения 2 к Решению от 20.12.2017).

Перечень товаров для личного пользования, в отношении которых уплачиваются таможенные пошлины, налоги по единым ставкам гораздо шире (таблица 1, 2, приложения 2 к Решению от 20.12.2017 г.).

Нельзя не отметить, что в связи с вступлением в силу 29.03.2018 Решения от 20.12.2017, объекты, в отношении которых уплачивается совокупный таможенный платеж или платеж по единым ставкам, претерпели изменения.

При анализе и Приложения 5 к Соглашению от 18.06.2010, и Приложения 2 к Решению от 20.12.2017, были выявлены следующие изменения:

- решением от 20.12.2017 не предусмотрена уплата совокупного таможенного платежа в отношении неделимых товаров, будут уплачиваться таможенные пошлины, налоги по единым ставкам;
- расширен перечень транспортных средств, в отношении которых будет уплачиваться совокупный таможенный платеж;
- изменены стоимостные, весовые и количественные нормы ввоза товара как основание для уплаты таможенных пошлин, налогов по единой ставке.

Затрагивая порядок расчета совокупного таможенного платежа и платежа по единым ставкам, согласимся с Шахматевым А.А., который отмечал, что совокупный таможенный платеж является «общим порядком» взимания таможенных пошлин, налогов по отношению к уплате таможенных платежей по единым ставкам⁹⁸.

⁹⁸ Шахматев А.А. Перемещение через таможенную границу товаров физическими лицами для личного пользования: правовая основа регулирования, порядок взимания таможенных платежей — М: ТЕИС, 2007.

Это объясняется тем, что расчет совокупного таможенного платежа осуществляется путем сложения таможенных пошлин и налогов, исчисленных в общем порядке отдельно друг от друга (ст. 266 ТК ЕАЭС).

Тогда как платеж по единым ставкам не имеет никакого отношения к таможенным пошлинам и налогам и рассчитывается путем умножения базы (стоимость, количество, масса или иные характеристик ввозимого товара) на ставку, установленную в Приложении 2 к Решению от 20.12.2017 года (ст. 266 ТК ЕАЭС).

Таким образом, мы можем сделать вывод, что совокупный таможенный платеж и платеж по единым ставкам не являются отдельными видами таможенных платежей, а, скорее, являются особым порядком их уплаты. В ТК ЕАЭС четко проведена граница, устанавливающая различия в указанных порядках взимания таможенных пошлин, налогов с физических лиц, однозначно определено их отличие друг от друга как объектами взимания, так и порядком расчета.

Список использованных источников:

1. Таможенный кодекс Евразийского экономического союза (Приложение N 1 к Договору о Таможенном кодексе Евразийского экономического союза) // Официальный сайт Евразийского экономического союза — URL: <http://www.eaeunion.org/>, 19.03.2018.
2. Решение Совета Евразийской экономической комиссии от 20.12.2017 N 107 «Об отдельных вопросах, связанных с товарами для личного пользования» // СПС «КонсультантПлюс», 2018.
3. Таможенный кодекс Таможенного союза (ред. от 08.05.2015) (приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 N 17) // Собрание законодательства РФ», 13.12.2010, N 50, ст. 6615 (утратил силу).
4. Соглашение между Правительством РФ, Правительством Республики Беларусь и Правительством Республики Ка-

захстан от 18.06.2010 (ред. от 08.05.2015) «О порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» // Собрание законодательства РФ», 03.09.2012, N 36, ст. 4866 (утратил силу).

5. Гражданин и таможеня: порядок перемещения товаров и транспортных средств через таможенную границу / Бельтюкова А. А., Гинзбург Ю. В., Козырин А. Н., Пашенко А. В., Трошкина Т. Н., Хрешкова В. В., Янкевич С. В.; под ред. А. Н. Козырина. М.: Библиотечка «Российской газеты», 2013.
6. Таможенная служба Российской Федерации в 2017 году — [Электронный ресурс] — Режим доступа. — URL: <http://customs.ru/images/stories/2018/MART/customs%202017.doc> (дата обращения 19.03.2018).
7. Трошкина Т.Н. Порядок исчисления таможенных пошлин и налогов по таможенному законодательству таможенного Союза ЕвразЭС // СПС КонсультантПлюс. 2018.
8. Шахмаметьев А.А. Перемещение через таможенную границу товаров физическими лицами для личного пользования: правовая основа регулирования, порядок взимания таможенных платежей — М: ТЕИС, 2007.

Писанные и неписанные принципы в налоговом праве России

Прецедент увеличивает принцип.

Бенджамин Дизраэли

Формирование налогового права как подотрасли финансового права в системе Российского права возникло с эволюцией отечественного налогового законодательства, что говорит о том, что налоговое право сравнительно новая, молодая подотрасль, которая призвана регулировать налоговые правоотношения. Принципы занимают особо важное положение в данной правовой науке.

Принцип (от лат. «principium» — начало) — основное, исходное положение какой-либо теории, учения и т.д. Любая область жизнедеятельности человека базируется на определённых принципах, исключением не является и юридическая наука, в которой дефиниций принципов права большое количество.

Исследователи отмечали, что принципы права пронизывают все правовые нормы, являются стержнем всей системы права государства — отсюда их определяющее значение для регулирования общественных отношений, для юридической практики¹⁰⁰.

Что касается принципов в налоговом праве России, стоит отметить, что в теории/доктрине не существует единой концепции в теории российского финансового права. В настоящее время мнений учёных-юристов относительно понятийного аппарата принципов налогового права, корнями которого является теория права, большое количество. Однако в большинстве случаев интерес исследователей направлен на изучение и развитие общих или отдельных видов принципов.

На наш взгляд, большинство налоговых споров так или иначе связано с нарушением принципов налогового права, поэтому мы можем предположить, что определение принци-

⁹⁹ 2 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ. 8 (926) 069 98 25.

¹⁰⁰ Хропанюк В. Н. Теория государства и права. М.: 2001. С. 215.

пов налогового права включает в себя не только теоретическую направленность, но и практическую, поэтому должно быть внятными и ясными.

Для правильного понимания данной правовой конструкции необходимо обратиться к теоретическим разработкам учёных. В таблице приведены трактовки термина «налоговый принцип» несколькими представителями научной доктрины.

Определение термина «принцип налогового права» представителями научной доктрины

Автор	Понятийный аппарат налогового принципа
Д. В. Тютин	Исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений ¹⁰¹ .
А. Н. Козырин	Общие начала, основные положения, в которых находит выражение сущность налогового права, его основные черты и проявляются закономерности его развития ¹⁰² .
И. А. Цинделиани	Исходные положения, формирующие фундаментальную основу налогового права, которые пронизывают всю правовую материю налогового права и находят закрепление не только в идеях, но в конкретных правовых нормах ¹⁰³ .
Д. В. Винницкий	Основные, фундаментальные идеи регулирования налогово-правовых отношений, обеспечивающие единство нормативного содержания данной отрасли, являясь, с одной стороны, факторами, определяющими направления ее (отрасли) внутреннего развития, с другой стороны, инструментами преодоления неизбежно возникающих противоречий и коллизий ¹⁰⁴ .
А. А. Тедеев, В. А. Парыгина	По сути, основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала налогового права ¹⁰⁵ .

¹⁰¹ Тютин Д. В.: Указ. соч. // Документ предоставлен справочно-правовой системой «КонсультантПлюс» (дата обращения 10.02.2017).

¹⁰² Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие // А. Н. Козырин. М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. С. 37.

¹⁰³ Цинделиани И. А. Принципы и функции налогового права // Налоговое право России: учебник // И. А. Цинделиани, Е. Г. Костикова, Н. Л. Шарандина. М.: Эксмо, 2008. С. 59.

¹⁰⁴ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс. на соиск. ... степени доктора юридических наук: Екатеринбург, 2003. С. 112.

¹⁰⁵ Тедеев А. А. Налоговое право России: учебник для бакалавров // А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. М.: Издательство Юрайт, 2012. С. 66.

Вышеназванные определения оперируют абстрактными категориями: «нормативно-руководящее начало», «основные положения», «основополагающие и руководящие идеи», «основные, фундаментальные идеи», «требования», что позволяет учёным оценивать данное понятие по-разному. Трудно спорить с тем, что принцип права является краеугольным камнем, фундаментом права, что является причиной абстрактности. В монографии А.В. Демина, посвящённой общей теории налогового-правовых норм, исследователь указал, что понятие «принцип права» является полисемантическим. Поэтому в литературе принципы налогового права определяются и как общие начала, и как руководящие идеи (установки), и как исходные направления, и как базовые положения, и как специализированные нормы особого рода¹⁰⁶.

«Неопределённость» и отсутствие целостной парадигмы к пониманию «что есть принципы налогового права» приводит к отсутствию единообразной классификации принципов.

Прежде чем перейти к классификациям принципов современных учёных-юристов, следует уделить внимание основоположникам. Великий шотландский исследователь экономики и естественного права Адам Смит (1725-1793) в своей работе 1776 года «Исследование о природе и причинах богатства народов» сформулировал четыре правила взимания налогов¹⁰⁷, определяющих основные принципы налогообложения, названные впоследствии «великой хартией вольностей налогоплательщика», «декларацией прав налогоплательщика», а также «максимумами обложения»¹⁰⁸.

Стоит отметить, что в первую очередь в основу данных принципов положены интересы налогоплательщика. Кри-

¹⁰⁶ Демин А. В. Общая теория налогового-правовых норм: монография. М., 2012. С. 193.

¹⁰⁷ Подробное описание см.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341-343.

¹⁰⁸ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политика налогов: учебное пособие // М.: Инфра-М, 1966. С. 76.; Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. С. 137.

терии, которые выделил А. Смит прошли испытание временем, поскольку они и сегодня актуальны, и их по праву называют классическими.

Русский учёный Н.И. Тургенев (1789-1871) вдохновился принципами А. Смита и пропагандировал их, предложив шесть правил распределения налогов¹⁰⁹.

Следует также уделить внимание немецкому учёному Адольфу Вагнеру (1835-1917), именно им были предприняты попытки классификации принципов налогообложения. В конце XIX века немецкий экономист концептуально дополнил принципы Адама Смита, предложив девять принципов налоговой политики, разделив их на четыре группы¹¹⁰.

Все виды принципов налогообложения представленные выше, были сформулированы с точки зрения экономики, но, потому как наука финансового права находится в «тесных связях» с политэкономией и финансовой наукой, то для юридической науки это не снижало их достоинств¹¹¹.

Классификация принципов в области налогов и сборов в Российской Федерации современными юристами достаточно разнообразна. Заранее оговоримся, что представленные в настоящей статье классификации принципов налогового права и принципов налогообложения составляют лишь некоторую часть всех классификаций, существующих и представленных в доктрине налогового права.

А. Н. Козырин подразделяет принципы налогового права на следующие группы:

- юридические (являются основой процессуальной части налогового права — установление налога законом, принцип юридического равенства граждан перед на-

¹⁰⁹ Подробное описание см.: Тургенев Н. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. Сер. «Золотые страницы финансового права России» / под ред. А. Н. Козырина. М.: Статут, 1998. Т. 2. С. 134-141.

¹¹⁰ Подробное описание см.: Тарасова В. Ф., Владыка М. В., Сапрыкина Т. В., Семькина Л. Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие 2-е изд., перераб. И доп. М., 2012. С. 21–22.

¹¹¹ Бельский К. С. Финансовое право: наука, история, библиография. М.: Юрист, 1995. С. 16.

логовым законом, регулярность пересмотра налоговых законов);

- социально-экономические (определяют характер материальных норм — принцип справедливости);
- технические (устанавливают основы технического исполнения налоговых операций — запреты специализации налога, единого налогового фонда)¹¹².

В. Г. Пансков предлагает систему принципов с учётом реалий экономической и финансовой теории и практики, которая выглядит следующим образом:

- экономические (принцип равенства и справедливости и другие);
- организационные (принцип удобства и времени взимания налогов, разделение налогов по уровням власти и другие);
- юридические (принцип законности, равенства, справедливости и другие)¹¹³.

Как мы видим, А.В. Пансков принцип равенства и принцип справедливости отнёс как к юридическим, так и к экономическим принципам. С точки зрения юридического содержания первый принцип обеспечивает равенство государства и налогоплательщиков, второй — справедливое администрирование налогов. Суть данных принципов, как экономических, способствовать обеспечению всеобщего и равного распределение налогового бремени.

Стоит упомянуть классификацию принципов налогообложения С.Г. Пепеляева, которая основана на традиционном для конституционного права выделении круга проблем, выделяя три группы принципов, в зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач:

- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя;
- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков;

¹¹² Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77-78.

¹¹³ Пансков В.Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство «Юрайт», 2010. С. 747.

- принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма¹¹⁴.

Безусловно, на основе конституционных норм формируются принципы налогового права. Однако, в большинстве предложенных классификаций основой, помимо научных воззрений, служат нормы статьи 3 Налогового Кодекса Российской Федерации (далее — НК РФ), что следует признать обоснованным. Одновременно, на наш взгляд, не стоит забывать о незакрепленных в законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах принципах — тех, которые установлены, в частности, в решениях, определениях Конституционного Суда Российской Федерации, постановлениях Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации¹¹⁵. Поэтому также применимой представляется классификация принципов налогового права на «писанные» и «неписанные».

Стоит отметить, что в Российской Федерации классификация принципов налогового права на писанные и неписанные не используется представителями доктрины и практики изучаемой отрасли финансового права. Объясняется это тем, что представленные понятия заимствованы из теории английского права. В странах англосаксонской системы (далее — первая группа) разработана доктрина прецедента, которая формулирует правила и принципы обращения к прецедентам.¹¹⁶ Важно сказать, что Россия относится к романо-германской правовой семье (далее — вторая группа), которая не признаёт в качестве источника права судебный прецедент. Существенным и обязательным фактом в доктрине романо-германской системы является наличие официальной формы для любого содержания права. Право носит писанный характер, свойственной ему чертой является определенная иерархия всех формальных источников права. Всё представленное выше и отличает её от

¹¹⁴ Налоговое право: Учебник для вузов// Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 106.

¹¹⁵ ВАС РФ с 2014 года больше не существует.

¹¹⁶ Козырин А. Н. Административное право зарубежных стран / под ред. А. Н. Козырина, М. А. Шатиной. М., 2003. С. 21.

прецедентной традиции¹¹⁷, в которой значительную часть права составляет неписаное право, нет жесткой иерархии источников права¹¹⁸. Но это не единственный критерий, по которому можно провести сравнение. Например, А.М. Михайлов, посвятивший свои труды исследованию теории английского права, указывает на наличие в странах второй группы абстрактности, ввиду того, что право отождествляется с законодательством, превалирует дедуктивный метод. В странах, которые относятся к первой группе, отсутствует абстрактность, нормы носят конкретный характер, а действие прецедентного права основано на методе аналогии права.

На наш взгляд, важно сравнить главные функции судей в сопоставляемых правовых семьях. Судьи, которые принадлежат к первой группе, являются толкователями права и правоприменителями, иными словами, судьи обязаны точно и правильно понять смысловую нагрузку нормы и применить к определённому делу. Что же касается судей англосаксонской системы, то они являются не только толкователями нормы и правоприменителями, но и правотворцами¹¹⁹.

Для англичан важны не теоритические принципы, которые закреплены в писаной Конституции высшей юридической силы, несмотря на то, что они самые гуманные, а конкретные инструменты, посредством которых осуществляется защита прав частных лиц¹²⁰.

А.В. Дайси, автор одной из самых глубоких работ по зарубежному государственному праву — «Основы государственного права Англии» — писал: «англичане обращали гораздо больше внимания на приискание средств, которыми можно

¹¹⁷ Михайлов А. М. «Очерки теории и истории английского права: монография. М.: «Юрлитинформ». 2015. С. 133.

¹¹⁸ Примечательным является факт, что, например, в Англии важные институты конституционного права представлены неписаными конституционными соглашениями, традиционными конвенциональными нормами. См. Конституционное право зарубежных стран: учебник для вузов / под ред. М. В. Баглая, Ю. И. Лейбо, Л. М. Энтина. М. 2010. С. 494-496.

¹¹⁹ Михайлов А. М. Указ. Соч. С. 20.

¹²⁰ Михайлов А. М. Указ. Соч. 37.

заставить признавать права частных лиц, <...> чем на провозглашение прав человека»¹²¹.

Правотворчество английских судов носит неписанный характер, то есть оно не зафиксировано в законах Англии. На основании всего вышесказанного, на наш взгляд, классификация на «писанные» и «неписанные» принципы является допустимой. Объясняется это отчасти схожестью ситуации в Российской Федерации.

Как и большинство изучаемых наукой объектов, принципы налогового права подлежат классификации в зависимости от разных оснований. На наш взгляд, представители научной доктрины при формировании классификации отталкивались от ст. 3 НК РФ, не учитывая незакрепленные принципы. Вместе с тем, в науке и судебной практике есть множество примеров выделения принципов, которые напрямую не закреплены в НК РФ, что объясняет необходимость представленной выше классификации.

В юридической литературе неписанные принципы именуются как «подразумеваемые», мы относимся к этому критически, если только не исходить из того, что суд выводит принцип, который законодатель подразумевал, но не написал непосредственно. Именно поэтому, на наш взгляд, описанная выше классификация не используется представителями доктрины и практики изучаемой отрасли финансового права. Также это объясняется тем, что представленные понятия заимствованы из теории английского права.

Исходя из общего понимания понятийного инструментария принципов налогового права, представленной выше допустимой классификации, мы пришли к собственной концепции понятия неписанных принципов налогового права. Неписанные принципы налогового права России — выведенные в актах высших судебных органов Российской Федерации и международных организаций «определённые правила» российского налогового права, не нашедшие своего закрепления в законодательстве о налогах и сборах, но фактически применяемые при регулировании налоговых

¹²¹ Дайси А. В. Основы государственного права Англии. М., 1907. С. 28.

правоотношений, в том числе разрешении налоговых споров, в качестве ведущих и решающих исход дела.

Действительно, неписанные принципы «живут» в постановлениях, определениях Конституционного Суда РФ, Высшего Арбитражного Суда РФ (ныне не существующий), Верховного Суда РФ и регулируют споры в налоговой сфере.

В связи с этим объясняется эпитафия — высказывание английского государственного деятеля Бенджамина Дизраэли: «Прецедент увеличивает принцип», которое выступает неким доказательством того, какую роль играет прецедент в нормотворчестве судов. Мы полагаем, что данный признак свойственен не только государствам с англо-саксонской системой, но и России.

Появление неписанных принципов, можно объяснить несовершенством российского законодательства о налогах и сборах. Не секрет, что законодательство о налогах и сборах имеет многочисленные пробелы и коллизии. Это свидетельствует о необходимости эффективного механизма, который разрешит возникающие проблемы. Таким образом, российский судья, обеспечивающий законность, восполняя недостатки правового регулирования налоговых правоотношений, склонен сформулировать определённые правила-принципы самостоятельно в судебном акте. Но возможно и другое объяснение появления неписанных принципов — законодательство о налогах и сборах не успевает подстраиваться под все схемы, которые придумывают налогоплательщики. И для того, чтобы избежать введение новых поправок в НК РФ, новые ситуации рассматриваются сперва в судах, посредством чего «рождаются» новые принципы.

Мы полагаем, что нет необходимости закрепления неписанных принципов в законодательстве о налогах и сборах Российской Федерации. Невозможность предусмотреть все в налоговых спорах очевидна.

Список использованных источников:

1. Бельский К. С. Финансовое право: наука, история, библиография. М.: Юрист, 1995. — 435 с.

2. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дисс. на соиск. ... степени доктора юридических наук: Екатеринбург, 2003. — 568 с.
3. Дэйси А.В. Основы государственного права Англии. М., 1907. — 671 с.
4. Демин А. В. Общая теория налогово-правовых норм: монография. М., 2012. — 287 с.
5. Козырин А. Н. Административное право зарубежных стран / под ред. А. Н. Козырина, М. А. Шатиной. М., 2003. — 464 с.
6. Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие // А. Н. Козырин. М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. — 304 с.
7. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. — 112 с.
8. Конституционное право зарубежных стран: учебник для вузов / под ред. М.В. Баглая, Ю.И. Лейбо, Л.М. Энтина. М. 2010. — 1087 с.
9. Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919. — 453 с.
10. Михайлов А. М. «Очерки теории и истории английского права: монография. М.: «Юрлитинформ». 2015. — 368 с.
11. Налоговое право: Учебник для вузов// Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблицер, 2015. — 796 с.
12. Пансков В. Г. Налоги и налогообложение: теория и практика: Учебник для бакалавров. 3-е изд., перераб. и доп. М.: Издательство «Юрайт», 2010. — 898 с.
13. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политика налогов: учебное пособие // М.: Инфра-М, 1966. — 456 с.
14. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1935. Т. 2. С. 341-343.
15. Тарасова В. Ф., Владыка М. В., Сапрыкина Т. В., Семькина Л. Н. Налоги и налогообложение: учебное пособие 2-е изд., перераб. и доп. М., 2012. — 488 с.
16. Тедеев А. А. Налоговое право России: учебник для бакалавров// А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. М.: Издательство Юрайт, 2012. — 657 с.

17. Тургенев Н. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. Сер. «Золотые страницы финансового права России» / под ред. А.Н. Козырина. М.: Статут, 1998. Т. 2. — 654 с.
18. Тютин Д. В. Налоговое право: курс лекций// Документ предоставлен справочно-правовой системой «КонсультантПлюс» (дата обращения 05.02.2017).
19. Хропанюк В. Н. Теория государства и права. М.: 2001. — 457 с.
20. Цинделиани И. А. Принципы и функции налогового права // Налоговое право России: учебник // И. А. Цинделиани, Е. Г. Костикова, Н. Л. Шарандина. М.: Эксмо, 2008. — 451 с.

Правовые акты Конституционного Суда Российской Федерации как источник налогового права

Определенность законодательства, четкая субординация различных источников права оказывают непосредственное воздействие на формирование господствующих представлений о том, *что следует считать правом в стране*¹²³. Такое представление выдвигает на первый план роль правового источника в системе регулирования общественных отношений.

Учитывая то обстоятельство, что в науке налогового права пока не сложилась стройная теория его источников, автор считает возможным в данной работе определять источники налогового права как правовые средства (формы) внешнего выражения (изменения, отмены) нормативных положений, которые (1) непосредственно интегрированы в нормативно-правовой механизм регулирования налоговых отношений и (2) используются компетентными государственными органами в правоприменительной деятельности.

Бесспорным является факт, что правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации (далее — КС РФ) оказывают большое влияние на формирование правовой системы. Некоторые ученые и практики даже называют КС РФ «законодателем со знаком минус», или «негативным законодателем»¹²⁴. И это не случайно. Признавая неконституционность той или иной нормы закона или подзаконно-

¹²² 1 курс магистратуры Высшей школы государственного аудита, Московский Государственный Университет имени М.В. Ломоносова. polina.p1996@mail.ru

¹²³ Явич Л.С. Общая теория права. Л. 1976. С. 115.

¹²⁴ См., напр.: Витрук Н.В. Конституционное правосудие: судебное конституционное право и процесс. М. 1998; Гаджиев Г.А. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации как источник конституционного права // Конституционное право: восточно-европейское обозрение. 1999. № 2.

го акта, КС РФ провозглашает новую норму права, которая отрицает прежнее правовое регулирование аналогичных отношений. При этом КС РФ может и не создавать принципиально новое правило поведения, но разве его деятельность, приводящая к утрате юридической силы нормативных актов, не является правотворческой?

В ходе толкования Конституции Российской Федерации (далее — Конституция РФ), иных законов, КС РФ обнаруживает пробелы в правовом регулировании общественных отношений и вынужден формулировать при этом новые правовые позиции, правовоположения. Но как бы ни именовал при этом КС РФ свое решение, оно по существу представляет собой новую норму права.

Сформулированные КС правовые нормы имеют особую форму, которая называется «правовая позиция Конституционного Суда РФ». По мнению С.Г. Пепеляева, правовая позиция КС РФ — это прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивировочной части постановления КС РФ¹²⁵.

Фактически прецеденты, создаваемые КС РФ, уже признаны источниками налогового права. На нормативный характер позиций КС РФ указывают многие ведущие специалисты, как являющиеся действующими и бывшими судьями КС РФ, так и ученые-теоретики. В их числе В.Д. Зорькин, Г.А. Гаджиев, Н.С. Бондарь, Л.В. Лазарев и др.¹²⁶ Некоторые авторы указывают на доктринальный характер выводов КС РФ¹²⁷, но общеобязательные правовые доктрины также могут быть признаны

¹²⁵ Налоговое право: учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М. 2015. С. 299.

¹²⁶ См., напр.: Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель — Налогоплательщик — Государство. М. 1998. С. 51; Бондарь Н.С. Конституционализация социально-экономического развития российской государственности. М. 2006. С. 85; Лазарев Л.В. Правовые позиции Конституционного Суда РФ. М. 2003. С. 74.

¹²⁷ См., напр.: Витрук Н.В. Правовые позиции Конституционного Суда РФ: понятие, природа, юридическая сила и значение // Конституционное право: восточноевропейское обозрение. 1999. № 3; Кривых И.А. Источники налогового права Российской Федерации: понятие, проблемы классификации, основные принципы действия // Автореф. дисс... к.ю.н. Екатеринбург. 2009.

Согласно ст. 79 ФКЗ от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 28.12.2016) о КС РФ, с момента вступления в силу постановления КС РФ, которым нормативный акт или отдельные его положения признаны не соответствующими Конституции РФ, либо постановления КС РФ о признании нормативного акта либо отдельных его положений соответствующими Конституции РФ в данном КС РФ истолковании:

- не допускается применение либо реализация каким-либо иным способом нормативного акта или отдельных его положений, признанных таким постановлением КС РФ не соответствующими Конституции РФ;
- не допускается применение либо реализация каким-либо иным способом нормативного акта или отдельных его положений в истолковании, расходящемся с данным КС РФ в этом постановлении истолкованием;
- суды при рассмотрении дел не вправе руководствоваться нормативным актом или отдельными его положениями, признанными КС РФ не соответствующими Конституции РФ, либо применять нормативный акт или отдельные его положения в истолковании, расходящемся с данным КС РФ истолкованием.

Согласно ст. 80 указанного ФКЗ *истолкования КС РФ Конституции РФ обязательны* для Президента РФ, Правительства РФ, Совета Федерации, членов Совета Федерации, депутатов Госдумы, законодательных (представительных) органов государственной власти субъектов РФ, высших исполнительных органов государственной власти субъектов РФ, федеральных органов государственной власти, а также Верховного Суда РФ, в части, их касающейся.

Таким образом, *истолкования КС РФ Конституции РФ* де-юре признаны законодателем источником права, поскольку они носят нормативный характер, являются обяза-

тельными для всех правотворческих и правоприменительных органов РФ.

Оценивая правотворческую активность КС РФ, ряд авторов высказывают опасения, что КС РФ, эволюционируя от роли хранителя Основного Закона к его преобразователю, рискует превратиться в позитивного нормотворца, изменяющего баланс между духом национальной Конституции и ее текстом под влиянием политических мотивов¹²⁸.

Действительно, когда созданная законодательным органом норма закона, сохраняя свою формальную неприкосновенность, остается частью правовой системы, но уже в конституционно-правовом истолковании КС РФ, *происходит, по сути, изменение законодательной нормы*. Конституционно-правовое истолкование порой настолько видоизменяет норму закона, что оно вряд ли может считаться простым уяснением конституционно-правового смысла. В результате, очевидно, КС РФ «возлагает на себя роль законодателя, подменяя своим решением решение Федерального Собрания, занимаясь, по сути, позитивным судебным правотворчеством, придавая норме права новое качество, отличное от заложенной в норму воли законодателя»¹²⁹.

Таким образом, стоит согласиться с теми конституционалистами, которые придают Суду статус квазиправотворца¹³⁰. Толкуя правовую норму, КС РФ в ряде своих решений меняет правоотношение, создает новую правовую реальность. Как утверждает Н.С. Бондарь, «по самой природе, сущностным характеристикам и своим результатам деятельность Конституционного Суда РФ не исчерпывается правоприменением, а имеет значительно более

¹²⁸ Джавакян Г.З. Правотворческая активность Конституционного Суда РФ: юридизация политики или политизация конституционного правосудия? // Конституционное и муниципальное право. 2016. № 3. С. 64.

¹²⁹ См. там же. С. 67.

¹³⁰ Бондарь Н.С. Конституционный Суд России: не «квасисуд», а больше, чем суд // Журнал конституционного правосудия. 2010. № 3. С. 28 — 33.

сложный характер: конституционное правосудие в своих итогово-правовых характеристиках все более сближается с нормативно-установительной юридической практикой, с правотворчеством»¹³¹.

Конституция РФ содержит множество с неочевидными смыслами. И именно КС РФ наделен властью выбирать из двух и более альтернативных смыслов, наполнять нормы конституционным содержанием, основываясь на собственном субъективизме. Подобная деятельность несет в себе угрозу произвольного отношения к конституционно-правовому тексту и подвержена риску политизации конституционного правосудия, отправляемого с использованием аргументов целесообразности¹³².

Эта проблема не уникальна для России, с ней сталкивается конституционная юстиция в самых разных странах. Так, Антонин Скалиа — которого называли самым консервативным судьей Верховного Суда США — был убежденным «текстуалистом», верящим в то, что не дело суда додумывать от себя смысл закона, не вытекающий из его текста. Он также был «ориджиналистом», то есть был убежден, что Конституция США является вовсе не «живым организмом», смысл которого меняется в соответствии с веяниями времени, а нормативным актом, который означает ровно то, что в него было вложено его авторами изначально. А. Скалиа критически относился к конституционной практике Верховного Суда США, утверждая, что она «иногда создает права, которых нет в Конституции, а иногда отрицает права, которые там есть»¹³³.

Особенно критична такая «политизированная» практика конституционного контроля для налоговых норм, характеризующихся особым действием во времени, а также бази-

¹³¹ Бондарь Н.С. Конституция России: стабильность и (или?) динамизм // Юридический мир. 2013. № 12. С. 15.

¹³² Джавакян Г.З. Указ. соч. С. 69.

¹³³ Будылин С.Л. Скалиа умер. Революция в американском праве? // URL: https://zakon.ru/blog/2016/02/14/skalia_umer_revolyuciya_v_amerikanskom_prave (дата обращения: 06.04.2017).

рующихся на принципе защиты прав налогоплательщиков как слабой стороны в налогово-правовых отношениях. Поэтому наукой с особой тщательностью должны быть проанализированы сигналы о «фактах выхода» КС РФ за пределы правового поля, возможной политической ангажированности его решений¹³⁴.

¹³⁴ В данном контексте особый интерес представляют Особые мнения судьи КС РФ В.Г. Ярославцева к Постановлениям КС РФ от 14.07.2005 № 9-П; от 19.01.2017 № 1-П. Как отмечал В.Г. Ярославцев, Вступая в противоречие с принципом законности, КС РФ посредством конституционно-правового истолкования предоставил суду возможность восстанавливать срок давности привлечения к налоговой ответственности. Т.е. КС РФ вышел за пределы своей компетенции и осуществил функцию законодателя, по сути, создал новую норму закона, придав ей обратную силу (ретроактивное применение статьи 113 Налогового Кодекса Российской Федерации).

**Денежное обращение на территории
Сибирского временного правительства
в 1917-1922 годах**

Введение

«Настанет время, когда золотыми
письменами на вечную славу
и память будет начертано его имя
в летописи Русской земли»

Иван Бунин

«Памяти Адмирала Колчака»

Право денежного обращения — достаточно динамично развивающаяся подотрасль финансового права. При этом необходимо отметить, что денежное обращение существует с очень давних времен, и многие вопросы его правового регулирования до сих пор являются спорными и актуальными. Особую значимость вопросы денег и денежного обращения приобретают в годы глобальных перемен — войн и революций, смены государственного строя, коренного перелома существующего строя общества. Для России во время событий, происходивших сто лет назад, эти вопросы являлись особо актуальными. Когда рушился монархический строй российского государства, утрачивали свою значимость ценности и традиции, которые еще вчера были основополагающими в жизни общества. Именно в это время очень быстро меняются разновидности денег, их надежность и долговечность находится под сомнением, денежное обращение в конкретном государстве начинает приобретать хаотичный характер. При этом интересным является тот факт, что на территории России в то время у каждого образованного на тот момент правительства (вне зависимости от принадлежности к какой-либо стороне) имелись свои денежные знаки, существо-

¹³⁵ 1 курс магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ-ВШЭ. mashichanin@mail.ru

вали эмиссионные центры для выпуска денег и т.д. Данные обстоятельства подтверждают вышеприведенный тезис о хаотичности денежного обращения в революционный период. В связи с этим представляется актуальным изучение эмиссии денежных знаков и денежного обращения в этот неоднозначный, кровавый и печальный этап истории Российского государства.

Становление денежного обращения на территории контрреволюционных сил

Второго марта (15 марта по новому стилю) 1917 г. российский император Николай II отрекся от престола в пользу своего брата Михаила, который, в свою очередь, также подписал акт отречения. Монархия пала. Власть перешла к Временному правительству. Интересным представляется тот факт, что «на вопрос о желательности отречения Николая II положительно ответили все командующие фронтами, за исключением командующего Черноморским флотом адмирала А. В. Колчака. Получив ответы главнокомандующих, около 15 часов 2 (15) марта Николай II принял решение отречься от престола...»¹³⁶.

В то время в России в ходу были как бумажные деньги, так и монеты. После денежной реформы С.Ю. Витте 1895-1897 гг. российский рубль стал одной из самых устойчивых валют на финансовом рынке всей Европы. «Денежная реформа Витте сделала рубль одной из самых твердых валют мира и обеспечила стабильность денежной системы России вплоть до первой мировой войны. Надо подчеркнуть, что крушение российской денежной системы в период первой мировой войны было не провалом модели Витте, а составной частью развала мировой системы золотого монометаллизма»¹³⁷. Необходимо отметить, что, вступая в Первую мировую войну, Россия имела одну из самых устойчивых валют на рынке Европы, она пользовалась не-

¹³⁶ Император Николай II отрекся от престола. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.prlib.ru/history/619096> (дата обращения: 19.04.2018).

¹³⁷ «История денежно-кредитной системы России: Учебное пособие» / Под ред. Н.И. Парусимовой — Оренбург: ГОУ ВПО ОГУ, 2004.

сомненным авторитетом почти во всех, развитых на тот момент странах. «Одной из крупнейших реформ, которую мне пришлось сделать во время нахождения моего у власти, была денежная реформа, окончательно упрочившая кредит России и поставившая Россию в финансовом отношении наряду с другими великими европейскими державами. Благодаря этой реформе мы выдержали несчастную японскую войну, смуты, разыгравшиеся после войны, и все то тревожное положение, в каком донныне находится Россия. Если бы не было сделано этой реформы с самого начала войны, последовал бы общий финансовый и экономический крах и все те успехи в экономическом отношении, которые достигнуты в последние десятки лет, пошли бы насмарку ... все это было совершено мною и приведено в исполнение совершенно против течения; я имел за собою доверие его величества, и благодаря его твердости и поддержке мне удалось совершить эту величайшую реформу. Это одна из реформ, которые, несомненно, будут служить украшением царствования императора Николая II»¹³⁸.

После окончания Первой мировой войны и свержения Временного правительства денежное обращение, как и любой государственный институт в то время, находилось в катастрофическом состоянии. По всей стране в ходу было огромное количество различных монет (которые в скором времени утратили свою значимость) и денежных знаков, надежность и обеспеченность которых вызывала большие сомнения. В целом, по разным оценкам, в 1917 и до начала 1920 года в обращении находилось от пяти до двадцати тысяч разновидностей бумажных денежных знаков¹³⁹. После того, как Временное правительство оправдало свое название, его полномочия перешли к «белым» (контрреволюционным) силам, считавшимися официальными приемниками Временного правительства. К 1918 году основной костяк данных сил был сосредоточен в Сибири (Омск, Иркутск, Архангельск и т.д.). После отступления красных

¹³⁸ Витте С.Ю. Воспоминания. — М., 1991. — С. 355 — 362.

¹³⁹ Ходяков М. В. Деньги революции и Гражданской войны: денежное обращение в России. 1917–1920 гг. СПб., 2009. С. 7.

войск из данного региона перед Сибирским временным правительством одной из первоочередных экономических целей стало налаживание системы денежного обращения в подконтрольных ему (правительству) регионах. Еще до приезда адмирала А.В. Колчака и избрания его Верховным правителем России (при существовании Директории) в Сибири успели выпустить «пятипроцентные краткосрочные обязательства государственного казначейства Сибири достоинством в 500, 1000 и 5000 рублей и казначейские знаки — в 1, 5 и 10 рублей. При А. В. Колчаке к ним добавили казначейские знаки номиналом в 3 и 300 рублей»¹⁴⁰. В дальнейшем правительство Колчака признало денежные знаки, выпущенные при Директории, при этом немного изменив их внешний вид.

Экономическая политика правительства А.В. Колчака в 1918-1920 гг.

Необходимо отметить, что с самого момента создания и до своего краха Сибирское правительство испытывало огромные трудности в нормализации экономической политики в целом и денежного обращения в частности. Первоочередной причиной вышеуказанных трудностей являлось географическое расположение данного региона применительно к реализации механизма эмиссии денежных знаков. При этом ценность сибирского рубля всего за полтора года смуты упала практически в 25 раз. Кроме того, денежные знаки Сибирского правительства отказывались признавать легитимными многие иностранные банки, в числе которых был и Русско-Азиатский банк¹⁴¹. Этим, возможно, объясняется нежелание США выдать Сибирскому правительству как правопреемнику павшего Временного правительства, кредитные билеты, заказанные еще в 1917 г. (были выданы только спустя два года — в 1919 г.), а также предложение ввести в денежный оборот Сибири «интернациональный

¹⁴⁰ Николаев Р.В. Деньги адмирала Колчака. «Петербургский коллекционер». 2003. №1 (22).

¹⁴¹ Мельгунов С.П. Трагедия адмирала Колчака. Из истории Гражданской войны на Волге, Урале и в Сибири. — М.: Вече, 2017. — С. 356.

рубль». За введение такого «рубля» высказывался Б. Бахметьев, бывший русский посол в США, эту идею поддержал в своей записке министр финансов колчаковского правительства И. Михайлов. В записке говорилось, что для восстановления нормальной экономической жизни страны необходимо ввести новые банкноты, которые явились бы естественным платежным средством при импортно-экспортной торговле»¹⁴². Однако, эмиссия и использование данного «рубля» позволяли бы союзникам (Америке, Японии, странам Антанты) практически полностью контролировать денежный поток на всей сибирской территории, что в конечном итоге могло привести к полной потере суверенитета правительства А.В. Колчака и усилению влияния на него со стороны западных сторонников. Возможно, именно по этим причинам от реализации данной идеи пришлось отказаться. Более того, «правительство предпочитало даже вовсе отказаться от получения 18 млн фр. в иностранной валюте на нужды русской армии»¹⁴³. При этом, как уже было отмечено выше, на территории всей России в целом и Сибири в частности в то время можно было заметить огромное количество и разнообразие находящихся в обороте денег и денежных суррогатов, контролировать и учитывать которые было практически невозможно. По справедливому замечанию Н.М. Артемова, «в период с 1918 по 1922 г. на территории России в обращении находились сотни видов денежных знаков и денежных суррогатов. Так, с 1918 г. свои деньги начали выпускать органы власти (Центральное временное правительство, Сибирское временное правительство, Временное правительство Северной области и др.), муниципальные образования, отделения Государственного банка в регионах (денежные знаки Оренбургского отделения государственного банка, денежные знаки Ростовской конторы государственного банка и др.). Интересным примером является выпуск кяхтинским отделением Народного

¹⁴² Шиканова И.С. Денежная реформа Колчака. Нумизматика, бонистика, фалеристика. Нумизматический сборник, Ч. XI, М. 1992. С.148-166.

¹⁴³ Субботовский И. Союзники, русские реакционеры и интервенция. Л., 1926. С. 78.

банка 10-рублевой банкноты, в центре которой был приклеен фрагмент «керенской» купюры в 40 руб.»¹⁴⁴. Вследствие этого, для временного правительства А.В. Колчака одной из главных задач по реформированию и нормализации денежного обращения являлась его стабилизация. Для реализации данной задачи необходимо было минимизировать количество находящихся в обороте денег и создать новую валюту, которая должна была быть надежно обеспечена, и которую было сложно подделать. Вероятно, в целях воспрепятствования возможных подделок и использования данной валюты на других территориях страны, на новых купюрах использовались специальные штампы с надписями: «Имеют право хождения на территории ...». Однако, к сожалению, Верховному правителю России так и не удалось осуществить задуманное. Деньги Сибирского временного правительства постоянно подделывались, а с каким-либо надежным обеспечением у этой валюты дела обстояли примерно так же, как и большинства денег времен Гражданской войны, т.е., просто никак. Возможно, главной причиной данной неудачи стала огромная экономическая и социальная нестабильность, в условиях которой создать стабильное денежное обращение не представлялось возможным.

Крах

В связи с переездом правительства А.В. Колчака из Омска в Иркутск в 1919 г., который сопровождался многочисленными поражениями на фронтах «белой» армии, была окончательно утрачена как вера в победу Верховного правителя над большевиками, так и надежда на стабилизацию и восстановление экономики на территории государства, а также нормализацию денежного обращения. 4 января 1920 года Верховный правитель России Александр Васильевич Колчак подписал свой последний указ, в котором передал «всю полноту военной и гражданской власти на всей территории Российской Восточной Краины, объединённой россий-

¹⁴⁴ «Актуальные проблемы финансового права: Монография» / отв. ред. Е.Ю. Грачева. Изд-во «НОРМА», «ИНФРА-М», 2016, С. 115. (автор соответствующей главы — Н.М. Артемов).

ской верховной властью» атаману Григорию Михайловичу Семенову¹⁴⁵. В ночь с 6 на 7 февраля 1920 г. в 5-м часу утра Верховный правитель России, адмирал А.В. Колчак вместе с Председателем Совета Министров В.Н. Пепеляевым был расстрелян в устье реки Ушаковки близ её впадения в Ангару по приказу Иркутского ВРК. Многие реформы, задуманные А.В. Колчаком и его правительством, в частности — стабилизация и развитие денежного обращения и выпуск новых денег, к сожалению, так и не были осуществлены. «Это не умаляет, однако, исторического значения Белого движения, представлявшего собой наиболее реальную угрозу и альтернативу большевизму, который через колоссальные эксперименты и жертвы в итоге привел Россию в исторический тупик»¹⁴⁶.

«Остался народь одинь беззащитный, какъ овцы безъ пастыря...»¹⁴⁷

Список использованных источников

1. «Император Николай II отрекся от престола». [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.prlib.ru/history/619096> (дата обращения: 19.04.2018).
2. «История денежно-кредитной системы России: Учебное пособие» / Под ред. Н.И. Парусимовой — Оренбург: ГОУ ВПО ОГУ, 2004.
3. Витте С.Ю. Воспоминания. — М., 1991. — С. 355-362.
4. Ходяков М. В. «Деньги революции и Гражданской войны: денежное обращение в России. 1917–1920 гг.». СПб., 2009. С. 7.
5. Николаев Р.В. «Деньги адмирала Колчака». «Петербургский коллекционер». 2003. №1 (22).

¹⁴⁵ Рынков В.М. Органы власти и управления Российской восточной окраины в январе — сентябре 1920 г. // Проблемы истории государственного управления и местного самоуправления Сибири в конце XVI — начале XXI в. Материалы VII Всероссийской научной конференции (Новосибирск, 6–8 июня 2011 г.) / Отв. ред. В.И. Шишкин. Новосибирск: Nonпарель, 2011. С. 155.

¹⁴⁶ Хандорин В.Г. Национальная идея и адмирал Колчак — М.: Русский фонд содействия образованию и науке, 2017. — С. 481.

¹⁴⁷ «Воззвание А.В. Колчака к крестьянам о выборах на крестьянский съезд», 1919. ГА РФ. Ф. р-1700. Оп. 5. Д. 46. Лл. 6–7об. Копия. С. 1.

6. Мельгунов С.П. «Трагедия адмирала Колчака. Из истории Гражданской войны на Волге, Урале и в Сибири». — М.: Вече, 2017. — С. 356.
7. Шиканова И.С. «Денежная реформа Колчака». Нумизматика, бонистика, фалеристика. Нумизматический сборник, Ч. XI, М. 1992. С.148-166.
8. Субботовский И. «Союзники, русские реакционеры и интервенция». Л., 1926. С. 78.
9. «Актуальные проблемы финансового права: Монография» / отв. ред. Е.Ю. Грачева. Изд-во «НОРМА», «ИНФРА-М», 2016, С. 115.
10. Рынков В.М. «Органы власти и управления Российской восточной окраины в январе — сентябре 1920 г.» // Проблемы истории государственного управления и местного самоуправления Сибири в конце XVI — начале XXI в. Материалы VII Всероссийской научной конференции (Новосибирск, 6–8 июня 2011 г.) / Отв. ред. В.И. Шишкин. Новосибирск: Нонпарель, 2011. С. 155.
11. Хандорин В.Г. «Национальная идея и адмирал Колчак». — М.: Русский фонд содействия образованию и науке, 2017. — С. 481.
12. «Воззвание А.В. Колчака к крестьянам о выборах на крестьянский съезд», 1919. ГА РФ. Ф. р-1700. Оп. 5. Д. 46. Лл. 6-7об. Копия. С. 1.



**ТРИБУНА
АБИТУРИЕНТА**

Особенности обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения в Российской Федерации

Необходимым условием реализации функций любого государства выступает денежный фонд, одним из элементов которого является бюджетная система¹⁴⁹. Проецируя на Россию, в соответствии с Бюджетным кодексом Российской Федерации (далее БК РФ) бюджет пополняется за счет налоговых и неналоговых доходов, а также безвозмездных доходов¹⁵⁰. Стоит отметить, что налоговые доходы бюджета ежегодно составляют более 50% от общего размера доходов. Так, Федеральным законом от 31.10.2016 №377-ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2015 год» (далее ФЗ «Об исполнении федерального бюджета за 2015 год») налоговые доходы федерального бюджета составили порядка 64%, аналогичными нормативными актами установлено, что налоговые доходы бюджета за 2013-2014 также составляли более 50% от общего размера доходов федерального бюджета: примерно 58% и 54% соответственно¹⁵¹.

Определяя значимость налогов, ст. 57 Конституции Российской Федерации закрепляет юридическую обязанность каждого платить законно установленные налоги¹⁵². Таким образом, государство заинтересовано в своевременном исполнении налогоплательщиками их налоговых обязанностей. В противном случае, налоговое, административное

¹⁴⁸ Факультет права НИУ-ВШЭ, г. Москва. vanikaeva@edu.hse.ru

¹⁴⁹ Финансовое право / Отв. ред. д.ю.н., проф. Н.И. Химичева. М.: НОРМА. 2005. С.95.

¹⁵⁰ Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 №145-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 1998 г. № 31. Ст. 3823.

¹⁵¹ Федеральный закон «Об исполнении федерального бюджета за 2015 год» от 31.10.2016 №377-ФЗ // Российская газета. 2016. №248. Федеральный закон «Об исполнении федерального бюджета за 2013 год» от 04.10.2014 №280-ФЗ // Собрание законодательства. 2014. №40. Ст.5311. Федеральный закон «Об исполнении федерального бюджета за 2014 год» от 05.10.2015 №276-ФЗ // Российская газета. 2015. №225.

¹⁵² Конституция Российской Федерации от 12.12.1993 // Собрание законодательства Российской Федерации. 2014 г. № №31. Ст. 4398.

и уголовное законодательство, предусматривает институт ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

В рамках налогового законодательства предусмотрена так называемая «налоговая ответственность», единственной мерой взыскания которой является штраф в силу ст.114 Налогового кодекса Российской Федерации (далее НК РФ).

Непосредственную связь с размером штрафа имеют обстоятельства, определяемые законодателем как «смягчающие и отягчающие ответственность». Наличие таких обстоятельств устанавливается для определения размера санкции. Поскольку перечень отягчающих обстоятельств закрытый и включает в себя лишь единственное обстоятельство — «налоговый рецидив», в данной работе автором будут рассмотрены особенности смягчающих обстоятельств, большая часть из которых носит оценочный характер, критерии которого вырабатываются правоприменительной практикой.

Ст.112 НК РФ предусматривает перечень обстоятельств, которые применяются налоговым органом и судом для смягчения ответственности за совершенное налоговое правонарушение. При этом данные органы при рассмотрении дела о налоговом правонарушении вправе учитывать иные обстоятельства, влияющие на налоговую санкцию, поскольку перечень таких обстоятельств не является исчерпывающим.

Итак, первое, указанное законодателем в пп. 1 п. 1 ст. 112 НК РФ, смягчающее обстоятельство указывает на тяжелые личные или семейные обстоятельства, вследствие которых лицом было совершено противоправное деяние. Под тяжелыми личными обстоятельствами подразумеваются такие обстоятельства, которые напрямую связаны с личностью правонарушителя, притом такое правило распространяется и на должностное лицо организации¹⁵³.

Правоприменительная практика раскрывает понятие «тяжелые личные обстоятельства», под которыми чаще всего понимаются тяжелое заболевание, инвалидность, пенсион-

¹⁵³ Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая. 7 изд. М: ГРОССМЕДИА, РОСБУХ, 2017. С. 556.

ный возраст¹⁵⁴. В свою очередь, под тяжелыми семейными обстоятельствами полномочные органы обычно рассматривают наличие у налогоплательщика иждивенцев, например, несовершеннолетних детей, жены, супруга-инвалида, родителей-пенсионеров и детей, получающих высшее профессиональное образование¹⁵⁵. Кроме того, суды и налоговые органы в качестве смягчающих обстоятельств рассматривают низкую заработную плату супруга налогоплательщика, смерть члена семьи правонарушителя¹⁵⁶.

Следующее обстоятельство, смягчающее ответственность, установленное пп. 2 п. 1 ст. 112 НК РФ, указывает на наличие влияния, которое может быть оказано посредством угроз или принуждения, либо материальной, служебной и иной зависимости.

Угроза может выражаться в словесной форме, в форме совершения каких-либо действий, которые представляют явную опасность для жизни, здоровья, чести лица и его репутации. Угроза может быть направлена не только в отношении самого лица, но и членов его семьи, коллег. Под принуждением понимается физическое и психическое воздействие на

¹⁵⁴ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.03.2012 по делу N А56-28829/2011 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 10.05.2011 по делу №А21-4337/2010 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Решение Федеральной налоговой службы России от 22.03.2016 №№СА-3-9/1218@ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

¹⁵⁵ Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 10.07.2013 по делу №А72-10327/2012 СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 04.07.2012 №Ф09-5201/12 по делу №А76-12164/11 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 04.03.2009 по делу №А32-11316/2008-33/175 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 20.04.2009 по делу №А05-9965/2008 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

¹⁵⁶ Постановление Федерального арбитражного суда Западно-Сибирского округа от 22.02.2007 №Ф04-612/2007(31548-А45-3) по делу №А45-15477/2006-20/358 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 19.03.2008 №А19-11469/07-44-Ф02-993/08 по делу №А19-11469/07-44 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.04.2018).

человека в целях совершения им определенных действий. Материальная зависимость указывает на имущественную зависимость от иного лица, служебная — профессиональная зависимость, при которой оказывается давление со стороны руководителя либо иных должностных лиц организации. Иной зависимостью могут служить, например, отношения, складывающиеся между взаимозависимыми лицами¹⁵⁷. Особые условия правоприменительной практикой на сегодняшний день не выработаны.

Следующим обстоятельством, смягчающим ответственность за совершение налогового правонарушения, является тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к налоговой ответственности. Такое обстоятельство предусмотрено пп. 2.1 п. 1 ст. 112 НК РФ. Сразу стоит оговориться, что данное обстоятельство по смыслу статьи распространяется лишь на налогоплательщиков, налоговых агентов — физических лиц. Однако суды в силу предоставленного им пп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ права по своему усмотрению вправе применять иные обстоятельства, которые смягчают вину правонарушителя, рассматривают в качестве таких оснований тяжелое материальное положение организации.

Правоприменительной практикой выработано множество оснований для признания тяжелого материального положения организации: сокращение производства и штата ввиду экономического кризиса, наличие задолженности перед контрагентами и банками, наличие задолженности по заработной плате, убыточная деятельность организации

Более того, в отношении данного вопроса в правоприменительной практике возникали некоторые противоречия: некоторые территориальные органы ФНС России отказывались распространять действие пп. 2 п. 1 ст. 112 НК РФ на физических лиц — индивидуальных предпринимателей, обосновывая такую позицию тем, что предпринимательская деятельность, прежде всего, осуществляется на свой

¹⁵⁷ Постатейный комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая. 7 изд. М: ГРОССМЕДИА, РОСБУХ, 2017. С. 556.

страх и риск, поэтому сокращение ответственности ввиду тяжелого материального положения в корне противоречит сущности такой деятельности. Однако суды отклоняли такие доводы налоговых органов и сокращали суммы штрафов¹⁵⁸.

В целом, легальной дефиниции понятия «тяжелое материальное положение» нет, в силу этого в каждой конкретной ситуации суд или налоговый орган оценивают возможность применения вышеуказанной нормы по своему усмотрению.

Судебная практика следующим образом определяет условия смягчения ответственности в рамках категории тяжелого материального положения физического лица: наиболее распространенные основания — наличие долговых обязательств, низкий уровень дохода для содержания лица, находящегося на иждивении¹⁵⁹.

Правоприменительная практика ФНС России основывается на аналогичных обстоятельствах. Так, ФНС России в Решении от 22.03.2016 №СА-3-9/1218@ приняло в качестве пп. 2.1 п. 1 ст. 112 НК РФ наличие у заявителя потребительского кредита, а также получение платных медицинских услуг. В результате сумма штрафа за совершение правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, была снижена в 8 раз¹⁶⁰.

Пп.3 п.1 ст.112 НК РФ, как уже было указано выше, устанавливает право суда и налогового органа при рассмотрении дела о совершении налогового правонарушения, по своему усмотрению принять в качестве смягчающих обстоятельств иные, чем те, которые установлены в п.1 ст.112 НК РФ. В отношении права судов на принятие в качестве смягчающих ос-

¹⁵⁸ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 18.08.2010 №Ф09-6501/10-СЗ по делу №А76-36016/2009-47-656/7 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

¹⁵⁹ Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 04.07.2012 №Ф09-5201/12 по делу №А76-12164/11 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 06.02.2013 по делу №А41-39233 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

¹⁶⁰ Решение Федеральной налоговой службы России от 22.03.2016 №СА-3-9/1218@ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.04.2018).

нований иные, не установленные законом, основания Президиум ВАС РФ в Постановлении от 12.10.2010 №№3299/10 указал на такую возможность¹⁶¹.

Проанализировав правоприменительную практику, можно сделать вывод, что спектр таких обстоятельств достаточно разнообразен, однако, в целом, прослеживается следующая тенденция: суды принимают в качестве смягчающих обстоятельств признание вины лицом, привлекаемым к налоговой ответственности и отсутствие тяжких последствий для бюджетной системы России, социальную значимость деятельности налогоплательщика (например, организация участвует в выполнении муниципальных заказов для населения либо в социальных программах), совершение налогового правонарушения впервые, нестабильность законодательства в период, когда было совершено налоговое правонарушение, техническую неисправность, наличие переплаты, добровольное погашение недоимки и пеней, добросовестное заблуждение налогоплательщика, наличие кадровых проблем в организации (болезненное состояние главного бухгалтера, нехватка сотрудников в бухгалтерской службе и неопытность одного из сотрудников), что распространяется не только на рядовых работников, но и на руководство организации¹⁶².

¹⁶¹ Постановление Президиума Высшего Арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2010 №№3299/10 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.04.2018).

¹⁶² Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 28.08.2017 №Ф01-3500/2017 по делу №А38-7903/2016 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.04.2018). Постановление Арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 06.10.2014 по делу №А78-2081/2014 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.04.2018). Постановление Московского округа от 20.02.2016 №Ф05-260/2016 по делу №А41-13274/2015 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 31.01.2012 №А72-5088/2010 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 22.04.2018). Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.06.2016 №Ф05-8479/2016 по делу №А40-171961/2015 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Решение Федеральной налоговой службы России от 05.02.2016 №СА-3-3/425@ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Решение Федеральной налоговой службы России от 22.03.2016 №СА-3-9/1218@ // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 04.08.2009 по делу №А66-569/2008 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановле-

Однако стоит отметить, что правоприменительной практикой не всегда принимаются данные обстоятельства в качестве смягчающих обстоятельств. Например, в последнее время суды рассматривают добросовестное исполнение обязанностей по уплате налогов как норму поведения, поэтому зачастую не принимают такие обстоятельства как отсутствие задолженности перед бюджетом или добровольная уплата доначисленных сумм и пеней в качестве смягчающих обстоятельств.

Кроме того, тенденция принятия смягчающих обстоятельств приобретает широкие рамки, поскольку суды сокращают размер санкции на основании совокупности смягчающих обстоятельств, а не единичного обстоятельства.

Более того, для того, чтобы соответствующий орган принял обстоятельство в качестве смягчающего, лицо, заявляющее о его наличии, обязано доказать последнее. Таким образом, бремя доказывания лежит на правонарушителе.

Стоит отметить, что суды и налоговые органы не всегда рассматривают обстоятельства в качестве смягчающих и могут отказать лицу, совершившему налоговое правонарушение, в сокращении размера штрафа.

При наличии таких обстоятельств в силу п. 3 ст. 114 НК РФ размер штрафа сокращается не менее чем в два раза. В со-

ние Федерального арбитражного суда Московского округа от 27.05.2011 №КА-А40/4712-11-2 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Решение Федеральной налоговой службы России от 28.09.2017 №СА-4-9/19497@) // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 23.10.2013 №А32-37825/2012// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Решение Федеральной налоговой службы России от 62.02.2013// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 09.07.2013 №А12-22135/2012 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 06.02.2013 №А21-4566/2012 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 26.03.2014 №А72-6157/2013// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Центрального округа от 21.05.2012 №А48-3647/2011// СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018). Постановление Федерального арбитражного суда Поволжского округа от 13.05.2009 №А65-20641/2008 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

ответствии с Постановлением Верховного суда РФ и Высшего арбитражного суда РФ от 11.06.1999 №41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» законодателем указан «нижний порог» сокращения санкции, поэтому суд и налоговый орган в соответствии с принципом соразмерности по своему усмотрению может сокращать размер санкции более чем в два раза¹⁶³.

Аналогичная позиция закреплена в п. 16 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹⁶⁴.

Однако предел уровня сокращения размера штрафа правоприменительной практикой не установлен: суды и налоговые органы, руководствуясь принципом справедливости и соразмерности налоговой ответственности, сокращают размер штрафа в два, восемь, сто раз и т. д. Видимо, такой предел исчисляется 1 копеей, поскольку при сокращении штрафа до 0 рублей правонарушитель освобождается от ответственности.

Интересен вопрос дополнительного снижения суммы штрафа судом в случае, когда налоговый орган уже учел смягчающие обстоятельства. В силу Постановления Президиума ВАС РФ от 12.10.2010 №3299/10 по делу №А32-19097/2009-51/248 суд вправе применять иные обстоятельства дополнительно к тем, которые были приняты налоговым органом¹⁶⁵. В 2014 году ФНС России разъяснила данное правило в Пись-

¹⁶³ Постановление Верховного суда Российской Федерации и Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 11.06.1999 №41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

¹⁶⁴ Постановление Пленума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 30.07.2013 №57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 21.04.2018).

¹⁶⁵ Постановление Президиума Высшего арбитражного суда Российской Федерации от 12.10.2010 №3299/10 по делу №А32-19097/2009-51/248 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.04.2018).

ме от 22.08.2014 №СА-4-7/16692: процессуальное законодательство не запрещает ходатайствовать о снижении размера штрафа в связи с наличием смягчающих обстоятельств при их учете налоговым органом на стадии досудебного урегулирования спора. Кроме того, законодательством не запрещено учитывать судом такие обстоятельства в случае несоблюдения налоговым органом принципа соразмерности наказания. Таким образом, суд вправе учитывать смягчающие обстоятельства, в том числе и ранее оцененные налоговым органом¹⁶⁶.

Судебная практика активно применяет данные правила и разъяснения. Так, в Постановлении от 19.07.2017 №Ф03-2460/2017 по делу №А51-12257/2016 Арбитражный суд Дальневосточного округа учел обстоятельства, предусмотренные п.1 ст.112 НК РФ, на основании которых налоговый орган сократил сумму штрафа¹⁶⁷. Аналогичная позиция представлена Арбитражным судом Уральского округа в Постановлении от 24.03.2016 №Ф09-1066/16 по делу №А50-13902/2015: суд дополнительно уменьшил размер налоговой санкции, приняв во внимание иные, не учтенные налоговым органом, обстоятельства¹⁶⁸.

Такие основания принимаются во внимание органами при рассмотрении дел о совершенных правонарушениях как в отношении физических лиц, так и организаций.

Таким образом, правоприменительной практикой предусмотрен неограниченный перечень обстоятельств, смягчающих ответственность правонарушителя. В силу того, что перечень смягчающих обстоятельств открытый, налоговые органы и суды вправе применять по своему усмотрению в соответствии с принципами справедливости и соразмерности иные смягчающие обстоятельства. Однако суды не всегда

¹⁶⁶ Письмо Федеральной налоговой службы России от 22.08.2014 №СА-4-7/16692 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.04.2018).

¹⁶⁷ Постановление Арбитражного суда Дальневосточного округа от 19.07.2017 №Ф03-2460/2017 по делу №А51-12257/2016 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.04.2018).

¹⁶⁸ Постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.03.2016 №Ф09-1066/16 по делу №А50-13902/2015 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения 23.04.2018).

имеют однозначную позицию и могут не принять во внимание те обстоятельства, которые, в том числе, рассмотрены в данной работе.

Кроме того, уполномоченным на то органам неясно, во сколько раз сокращать размер штрафа в той или иной ситуации, поэтому уместно на основании существующей правоприменительной практики разработать методические рекомендации, которые бы отражали взаимосвязь конкретного обстоятельства с уровнем сокращения штрафа с учетом принципа соразмерности и справедливости.

Доступность финансовых услуг в Российской Федерации: проблемы и пути развития финансовой грамотности населения

Финансовый сектор Российской Федерации не обеспечивает полную доступность финансовых услуг. Но сам факт того, что наша страна стала одной из первых, где вопросы финансовой доступности решаются на государственном уровне, внушает оптимизм.

В июле 2015 года Банк России разместил определение понятия «финансовая доступность» на своем официальном сайте. Данное определение представляет финансовую доступность в более широком смысле и помимо физического доступа («близость инфраструктуры») включает в себя такие составляющие, как ценовая доступность финансовых услуг, ментальная и ассортиментная доступность. В рамках понятия «финансовая доступность» затрагиваются и такие моменты, как конечная полезность финансовых услуг и их безопасность.

Финансовая доступность — состояние финансового рынка, при котором всё дееспособное население страны, а также субъекты малого и среднего предпринимательства имеют полноценную возможность получения базового набора финансовых услуг, которая характеризуется совокупностью следующих условий:

- наличие инфраструктуры предоставления финансовых услуг (физическая возможность получения услуг в отделениях и филиалах финансовых организаций, посредством банкоматов, электронных и платежных терминалов, через платежных агентов, банковских платежных агентов, страховых агентов, страховых брокеров, организации федеральной почтовой связи и/или возможность дистанционного/удаленного доступа к получению финансовых услуг посредством

¹⁶⁹ 3 курс Московского государственного университета имени О. Е. Кутафина (МГЮА). dnastya96@mail.ru

сети Интернет, с использованием мобильного телефона и иных устройств во всех населенных пунктах Российской Федерации);

- востребованность финансовых услуг (устойчивый спрос со стороны населения и/или субъектов малого и среднего предпринимательства на доступные финансовые услуги);
- качество финансовых услуг (бесперебойное и безопасное предоставление финансовых услуг, ценовая доступность финансовых услуг для значительного числа потребителей, доверие граждан к финансовым институтам и предоставляемым ими услугам, эффективная система защиты прав потребителей финансовых услуг);
- полезность финансовых услуг (финансовая грамотность населения, понимание потребителем сути оказываемых ему услуг, оценка потребителем степени положительного/отрицательного влияния оказываемых ему услуг на качество его жизни).

В инфраструктуру финансовых услуг входят банки, микрофинансовые организации, кредитные потребительские кооперативы, страховые компании, ломбарды, банкоматы, платежные терминалы.

Для того, чтобы рассмотреть указанную тему, необходимо выявить круг потребителей финансовых услуг. Останемся на физических лицах, к которым можно отнести молодежь, взрослое население, лиц с ограниченными возможностями.

Важная инициатива Центрального Банка России заключается в защите прав наиболее уязвимых слоев населения, включая людей с ограниченными возможностями.

Проблемы физической доступности, то есть трудности, с которыми сталкиваются лица с ограниченными возможностями при попытке посетить офис финансовой организации и лично получить услуги. Ограничения могут быть различными и по-разному влиять на возможности получения базовых финансовых услуг (кредитование, сбережения, платежи и страхование) в зависимости от группы инвалидности,

расположения офиса и так далее. Решение указанных проблем позволит обеспечить удобный (безбарьерный) доступ в офисы финансовых организаций всех людей независимо от имеющихся у них физических ограничений. Кроме того, в рамках указанной проблематики представляется целесообразным определить, какие услуги могут быть предоставлены в офисе, а какие дистанционно — без потери качества и уровня безопасности финансовых операций.

Проблемы интерфейсов и доступа к цифровой информации, то есть трудности, с которыми сталкиваются лица с ограниченными способностями при попытке получить базовые финансовые услуги с использованием различных автоматических устройств или удаленных способов доступа. В качестве примеров можно привести отсутствие аудиоканала на банкомате, невозможность для людей с проблемами слуха выбрать ПИН-код для банковской карты или заблокировать ее, так как единственным каналом для проведения этой операции без посещения офиса является телефонный звонок в службу поддержки банка, слишком мелкий шрифт и другие. Решение этих проблем представляется необходимым учитывать при разработке и вводе в эксплуатацию автоматических и дистанционных сервисов с целью их использования лицами с ограниченными возможностями. Также целесообразно обеспечить наличие информации о финансовых продуктах в альтернативных форматах, навигацию, установку индукционных петель или доступ к сурдопереводу в офисах финансовых организаций¹⁷⁰.

Многим из лиц ограниченными способностями просто недоступно посещение банка, и именно им в первую очередь нужна возможность удаленной идентификации, которая позволит свести к минимуму посещения финансовых организаций.

В силу своего возраста и финансовой неграмотности дети также страдают от доступности материальной поддержки.

¹⁷⁰ «План мероприятий («дорожная карта») повышения доступности услуг финансовых организаций для людей с инвалидностью, маломобильных групп населения и пожилого населения на 2017 — 2019 годы» (утв. Банком России 05.07.2017 N ПМ-01-59/31)

Но в настоящее время разрабатывается огромное количество программ, нацеленных на развитие финансовой инфраструктуры.

Например, в школах ввели программу «Ладочки», которая будет предоставлять возможность детям платить с помощью кредитной карты. Она основана на биометрической технологии оплаты питания — по ладони. Для оплаты необходимо ввести сумму и просто поднести ладонь к сенсору. Он считает индивидуальный рисунок капилляров ладони, а специальная оптическая система, интегрированная в сенсор, идентифицирует плательщика, после этого сумма автоматически спишется с его счета.

Многие лица пожилого возраста имеют трудности в освоении новых технологий, в том числе сложности возникают при переводе в онлайн. Поэтому данную категорию граждан следует выделять отдельно.

Клиентам нужно будет посетить банк, чтобы сдать биометрические параметры (они попадают в Единую банковскую систему (ЕБС), которая должна заработать с 1 июля 2018 года).

В этот же момент платформа перенаправляет клиента на сайт государственных услуг (далее — госуслуг), где он вводит логин и пароль для подтверждения своей личности. Затем Единая система идентификации и аутентификации сайта госуслуг направляет подтверждение данных гражданина в ЕБС, которая, сверив полученные данные, отправляет положительное решение об аутентификации в конкретный банк или страховую компанию. Как только там получают подтверждение личности пользователя, он с сайта госуслуг возвращается на сайт маркетплейса и может оплатить услугу.

В рамках рассмотрения названной темы можно определить такой нормативно-правовой акт, как Стратегия повышения финансовой доступности в Российской Федерации на период 2018 — 2020 годов (далее — Стратегия), одобренная Советом директоров Банка России 26.03.2018. Стратегия повышения финансовой доступности в Российской Федерации на период 2018 — 2020 годов является первой

стратегией, направленной на развитие доступности финансовых услуг в России. Основными целями данной Стратегии на период ее реализации являются повышение уровня доступности и качества финансовых услуг для потребителей финансовых услуг из отдаленных районов и сельской местности, субъектов малого и среднего предпринимательства и групп населения с ограниченным доступом к финансовым услугам (лиц с низким уровнем дохода, людей с инвалидностью, пожилых и других маломобильных групп населения), а также повышение скорости и качества доступа к финансовым услугам для населения, имеющего доступ к сети Интернет. Особое внимание при реализации Стратегии будет уделяться вопросам развития соответствующей нормативно-правовой среды и инфраструктуры, в том числе платежной, совершенствованию системы защиты прав потребителей финансовых услуг и повышению уровня финансовой грамотности населения.

В ходе исследования указанной темы была выявлена доля взрослого населения, которое имеет возможность мгновенно совершить перевод с помощью мобильного телефона или с использованием спутниковой связи (путем доступа к банковскому счету или без него). Банк России проанализировал, что процент граждан взрослого поколения интенсивно использующих счета в банке для проведения платежей, составляет более пятидесяти и продолжает расти. Данные показатели указывают на положительную тенденцию развития финансовых услуг.

Согласно Распоряжению Правительства РФ от 25.09.2017 №2039-р «Об утверждении Стратегии повышения финансовой грамотности в Российской Федерации на 2017 — 2023 годы» взаимодействие с финансовыми организациями при реализации мероприятий Стратегии должно быть основано на принципах стратегического партнерства государства и бизнеса. Для включения предложений финансовых организаций в процесс реализации отдельных мероприятий Стратегии и распространения добросовестной деловой практики предусматривается соблюдение, в частности, следующих принципов, которые возможно установить в согла-

шениях о сотрудничестве в рамках реализации Стратегии: неукоснительное соблюдение прав потребителей финансовых услуг, гарантированных Законом Российской Федерации «О защите прав потребителей», другими федеральными законами; этичность, социальная ответственность и соблюдение законодательства финансовыми организациями при проведении маркетинговой и рекламной политики в рамках реализации Стратегии; объективность, непредвзятый характер, прозрачность, полнота и достоверность предоставляемой клиентам информации о финансовых услугах; повышение качества и доступности финансовых услуг; взаимоуважение в отношениях финансовых организаций и потребителей финансовых услуг, в том числе при решении конфликтных ситуаций, включая досудебное урегулирование с использованием механизмов саморегулируемых организаций.

*Енгуразова Софья Юрьевна*¹⁷¹

Основные характеристики российского подхода к оценке статуса фактического получателя дохода

В майском номере журнала «Закон» за 2018 г. в преддверии Петербургского Международного юридического форума была опубликована статья заместителя руководителя Федеральной Налоговой Службы Российской Федерации (далее — ФНС РФ) С.А. Аракелова¹⁷². Главной темой статьи стало использование в российской практике международных инструментов борьбы с уклонением от уплаты налогов, в том числе концепции лица, имеющего фактическое право на доход.

Данная концепция берет свое начало из системы английского права справедливости и известна в международном

¹⁷¹ 4 курс факультета права НИУ-ВШЭ. sengurazova@gmail.com.

¹⁷² Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России. // Закон. — 2018 — №5.

налоговом праве как концепция бенефициарного собственника. Сам термин «бенефициарный собственник» закреплен в одном из основных источников международного налогового регулирования, а именно в Модельной конвенции об избежании двойного налогообложения доходов и капитала, разработанной Организацией Экономического Сотрудничества и Развития (далее — ОЭСР, и МК ОЭСР соответственно). В контексте МК ОЭСР концепция бенефициарного собственника рассматривается как один из основных инструментов предупреждения злоупотреблений в сфере налогообложения, в том числе злоупотреблений нормами международных Соглашений об избежании двойного налогообложения (далее — СИДН), которые предоставляют ряд налоговых льгот для резидентов договаривающихся государств. Концепция бенефициарного собственника позволяет определить надлежащий субъект для применения положений договора, тем самым защищая право государства облагать налогом выплачиваемый доход.

В Российском налоговом законодательстве концепция бенефициарного собственника появилась сравнительно недавно, в 2015 г. В рамках поправок по «Закону о деофшоризации»¹⁷³ Налоговый Кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) был дополнен понятием «лицо, имеющее фактическое право на доход». С этого момента концепция бенефициарного собственника, или концепция фактического получателя дохода (далее — ФПД) в версии российского законодателя, стала активно применяться налоговыми органами и судами. За последние несколько лет в России сформировалась обширная практика применения концепции ФПД, на основании которой можно сделать вывод о появлении особого российского подхода к оценке статуса лица, имеющего фактическое право на доход, подхода, который можно назвать формальным. Специфика данного подхода заслуживает особого внимания, однако прежде чем перейти к описанию характеристик, подтвержденных практикой, следует кратко обозначить ситуацию

¹⁷³ Федеральный закон от 24.11.2014 N 376-ФЗ.

законодательного регулирования концепции ФПД в России.

Понятие «лицо, имеющее фактическое право на доход» содержится в двух статьях НК РФ. Ст. 7, посвященная международным договорам в сфере налогообложения, понимает под указанным термином лицо, которое вправе самостоятельно распоряжаться доходом организации, в которой данное лицо имеет участие или иным образом осуществляет контроль над организацией. При этом п. 3 ст. 7 содержит дефиницию лица, у которого отсутствует фактическое право на доход. Иными словами, речь идет о дефиниции «от обратного», через негативные критерии. Похожий подход можно наблюдать и в тексте МК ОЭСР, где понятие бенефициарного собственника описывается через примеры, подтверждающие отсутствие данного статуса. Такое определение позволяет установить рамки возможного толкования термина. Однако стоит помнить, что нормы МК ОЭСР — по сути источника мягкого права (ориг. *soft law*) — носят рекомендательный характер и предполагают дальнейшую разработку и уточнение критериев в текстах СИДН, в то время как НК РФ является нормативным актом.

В ст. 312 НК РФ закреплена обязанность иностранной организации предоставить российскому налоговому агенту подтверждение статуса лица, имеющего фактическое право на доход, однако разъяснений к форме и порядку такого подтверждения закон не содержит.

Описанное выше указывает на то обстоятельство, что положения НК РФ о концепции ФПД сформулированы достаточно широко. В подобной ситуации значительную роль в установлении порядка применения концепции играют документы компетентных органов ФНС РФ и Минфина России. Самыми значимыми из них можно считать письмо Минфина России от 09.04.2014 г.¹⁷⁴ и знаковое письмо ФНС РФ от 17.05.2017 г.¹⁷⁵, обобщившее сложившуюся правоприменительную практику и по сути

¹⁷⁴ Письмо Минфина России от 09.04.2014 N 03-00-РЗ/16236.

¹⁷⁵ Письмо ФНС РФ России от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@.

описавшее основные характеристик российского подхода. По сути в рамках указанного письма были впервые обобщены реальные критерии оценки лица, имеющего фактическое право на доход, уже получившие свое закрепление на практике. Речь идет о четырех основных факторах, которые подлежат анализу:

- наличие экономического присутствия компании в стране резидентства (substance компании);
- самостоятельность директоров компании и их полномочия по распоряжению доходом;
- использование компанией дохода в предпринимательской деятельности (получение экономической выгоды);
- характер денежных потоков компании, наличие или отсутствие у компании обязательств по дальнейшему перечислению дохода, системность транзитных платежей.

Здесь необходимо сказать несколько слов о доктрине международного налогового права и сказать о существовании двух основных подходов к оценке статуса бенефициарного собственника. Так, исследователи¹⁷⁶ выделяют формально-юридический подход, который характеризуется оценкой совокупности юридических фактов, подтверждающих правовые основания лица на получение и использование дохода, и экономический подход, основанный на оценке реальных экономических отношений в рамках конкретных операций.

Возвращаясь к российскому подходу, стоит рассмотреть, как именно оцениваются на практике перечисленные выше критерии.

В основе оценки экономического присутствия компании лежат такие обстоятельства, как наличие у иностранной компании административных расходов, собственного офиса, сотрудников. Так, малое количество или отсутствие работников, по мнению налоговых органов, является пока-

¹⁷⁶ Jimenez A.M. Beneficial Ownership: Current Trends. World Tax Journal, February 2010, p.62.

зателем кондуитного (технического) характера компании¹⁷⁷, при этом вопрос о реальной необходимости наемных сотрудников компании не анализируется. Эта проблема особенно актуальна для холдинговых и субхолдинговых компаний, которые чаще всего осуществляют деятельность по управлению активами. Их создание имеет реальную бизнес цель (например, диверсификация рисков, секьюритизация и т. д.) однако они формально не соответствуют критериям того, что понимается в России под экономическим присутствием. Более того, в деле ООО «АК Союзпушнина»¹⁷⁸ суд сделал вывод о том, что льготы по СИДН не доступны пассивным холдинговым компаниям, если получение ими дохода экономически не оправданно. Фактически, суд обозначит вопрос о возможности использовании распространенных за рубежом холдинговых структур в России как таковых.

Критерий самостоятельности управления иностранной компании базируется на выявлении аффилированных лиц или должностных лиц взаимозависимых компаний в составе совета директоров, наличии «номинальных» директоров (осуществляющих аналогичные полномочия в ряде иных компаний), формальное ограничение полномочий директоров в учредительных документах. Здесь стоит затронуть проблему доказывания самостоятельности директоров на практике. В деле ОАО «Шахта Полосухинская»¹⁷⁹ налоговым агентом были предоставлены протоколы заседаний совета директоров, которые проходили на регулярной основе в формате очных встреч, однако Суд счел данные протоколы формальными, так как в них описывался общий круг рассматриваемых вопросов. При этом стоит еще раз напомнить

¹⁷⁷ См. Определения ВС РФ от 25.12.2017 г. по делу А27-16584/2016, по делу N А27-20527/2015 ООО «Краснобродский Южный».

Постановление 17ААС от 12.03.2018 г. по делу А50-29761/2017 ООО «Нефтьсерсхолдинг».

¹⁷⁸ Постановление АС Московского округа от 05.04.2018 г. по делу №А40-73573/17 ООО «АК «Союзпушнина».

¹⁷⁹ Постановление 7ААС от 06.04.2017г. А27-27287/2016 ОАО «Шахта Полосухинская».

о том, что четких критериев подтверждения самостоятельности закон, или же разъяснения компетентных органов, не содержат.

Роль полученного дохода в экономической деятельности иностранной компании зачастую оценивается налоговыми органами с позиции экономической целесообразности заключаемых сделок. В рамках данного критерия рассматривается наличие у иностранной компании деятельности, не связанной с получением дохода, при этом малый объем такой деятельности или наличие исключительно намерений по заключению сделок не рассматриваются в качестве достаточных подтверждений использования дохода¹⁸⁰. Свою роль также играет рыночность условий заключаемых иностранной компанией сделок¹⁸¹.

Транзитный характер платежей является одним из наиболее значимых показателей отсутствия у лица фактического права на доход для налоговых органов и судов. Здесь анализу подвергается дальнейшая судьба полученного дохода, и показателем «транзита» считается, прежде всего, перечисление полученного дохода иностранной компанией третьим лицам (при этом даже в случае, если перечисление осуществлено по поручению получателя дохода, оно рассматривается в качестве транзита¹⁸²). Стоит сделать акцент на том, что в западных юрисдикциях при оценке данного фактора основное внимание уделяется доказыванию взаимосвязи между транзакциями путем оценки всей совокупности характеристик сделки¹⁸³, в то время как в России

¹⁸⁰ См. Постановления 17ААС от 12.03.2018 г. по делу А50-29761/2017 ООО «Нефтьсерсисхолдинг», 7ААС от 06.04.2017г. А27-27287/2016 ОАО «Шахта Полосухинская».

¹⁸¹ Определение ВС РФ от 05.08.2016 г. по делу № А13-5850/2014 ООО «Капитал».

¹⁸² См. Постановления АС СКО от 27.05.17г. по делу № А32-18982/2016 ОАО «Сахарный завод «Ленинградский», АС ЦО от 27.06.17 г. по делу № А64-3695/2016 ЗАО «Уваровский сахарный завод».

¹⁸³ Балакина З. В. Имплементация подходов ОЭСР к установлению критериев определения концепции бенефициарного собственника дохода в российское налоговое законодательство // Юрист. — 2016. — № 21. — С. 44.

несовпадение перечисляемых сумм¹⁸⁴, иная форма дальнейшего перечисления дохода, к сожалению, не являются достаточным основанием для подробного анализа взаимосвязи операций.

Дополнительно к сказанному выше стоит еще раз обратить внимание на упомянутую тенденцию оценки налоговыми экономической целесообразности действий той или иной компании. Как неоднократно высказывались высшие судебные инстанции¹⁸⁵, у компетентных органов отсутствует право оценивать деятельность налогоплательщика с точки зрения эффективности, но, как показывает практика, наличие четко сформулированной позиции по этому вопросу не является существенным ограничением. Налоговыми органами оценивается наличие у налогоплательщика альтернатив заключения тех или иных сделок¹⁸⁶. Фактически, речь идет о выводах относительно необходимости использования иностранных компаний, что противоречит положениям ст. 8 Конституции РФ о свободе экономической деятельности.

Описанная выше практика применения критериев оценки статуса лица, имеющего фактическое право на доход, свидетельствует о том, что налоговые органы и суды делают выводы о наличии или отсутствии указанного статуса на основании соответствия деятельности компании формальным критериям без анализа реальной экономической сущности и индивидуальных характеристик правоотношений.

Фактически, ввиду отсутствия четких критериев статуса лица, имеющего фактическое право на доход, в законодательстве и перечня допустимых подтверждений данного статуса налогоплательщика ограничены в возможности оценить соответствие своих действий нормам должного поведения и скорректировать его.

¹⁸⁴ Постановление АС Московского округа от 04.10.2016 по делу № А40-241361/2015 АО «Банк Интеза».

¹⁸⁵ См. Определения КС РФ от 04.06.2007 №320-О-П и №366-О-П, Постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 №53 и пр.

¹⁸⁶ Определение ВС РФ от 19.01.2017 г. по делу № А40-36068/15 ООО «Эквант».

Судебная практика по вопросу применения концепции ФПД в настоящий момент демонстрирует ситуацию значительного перевеса дел, выигранных налоговыми органами: за 2017 г. налогоплательщиками было одержано две победы из более чем 20 судебных дел. При этом одно из положительных решений было вынесено в пользу налогоплательщика, имеющего статус градообразующего предприятия¹⁸⁷.

Помимо сказанного выше необходимо отметить еще одну характеристику российского подхода, а именно существующее расширительное толкование концепции ФПД российскими налоговыми органами. В МК ОЭСР понятие бенефициарного собственника используется в контексте трех статей, посвященных дивидендам, процентному доходу и роялти. Все упомянутые доходы являются пассивными. Однако в России применение концепции ФПД упомянутыми доходами не ограничивается. Как свидетельствует практика, вопрос о лице, имеющим фактическое право на доход, может быть поставлен в ситуации реализации ценных бумаг — акций¹⁸⁸. О том, что список доходов, к которым может быть применен анализ бенефициарного собственника, остается открытым свидетельствует и позиция ФНС РФ, сформулированная в письме от 17.05.2017 г.¹⁸⁹. В тексте письма используется формулировка «различные виды доходов, выплачиваемые иностранным организациям». Фактически, изложенные выше обстоятельства свидетельствуют о том, что в российской практике концепция ФПД рассматривается в качестве универсального инструмента борьбы с налоговыми злоупотреблениями в целом. И этот вывод подтверждает С.А. Аракелов в своей статье¹⁹⁰.

¹⁸⁷ Решение АС Калининградской области от 02.08.2017 г. по делу № А21-2521/2017 АО «НПО «ЦТС».

¹⁸⁸ См., например, Постановление АС Поволжского округа от 16.02.2018 г. по делу № А55-11332/2016 АО «СМАРТС», Определение ВС РФ от 14.12.2017 г. по делу N А11-6602/2016 ПАО «Владимирская энергосбытовая компания».

¹⁸⁹ Письмо ФНС РФ России от 17.05.2017 N СА-4-7/9270@.

¹⁹⁰ Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России. // Закон. — 2018 — №5 — с.111.

Однако в этом месте возникает большое количество спорных вопросов. Например, вопрос о соотношении различных инструментов борьбы со злоупотреблениями — например общие положения по ограничению применения льгот (ориг. *Limitation of benefits — LOB*), тест основной цели (ориг. *principle purpose test*, далее *PPT*). Еще один вопрос возникает в связи с применением концепции ФПД при оценке правомерности использования положений СИДН в отношении доходов, для которым данными СИДН не предусмотрено использование указанной концепции.

Таким образом, исходя из всего описанного выше, можно сделать вывод о том, что российский подход к применению концепции ФПД имеет ряд существенных отличий от международного как в отношении фактического использования концепции на практике — в России утвердился формальный подход оценки набора критериев без подробного анализа экономической сущности сделок — так и в контексте целей ее применения — фактически концепция ФПД в рамках российского налогового права становится национальным универсальным инструментом борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Озвученные факты заставляют обратить внимание на то, что концепция ФПД в России может потенциально использоваться в качестве инструмента регулирования государством экономической деятельности налогоплательщика, в том числе путем признания несоответствующими концепции ФПД ряда бизнес-конструкций.

При этом нельзя не отметить интерес законодателя к развитию применения концепции ФПД. Так, в настоящий момент на рассмотрении в Государственной Думе находится законопроект, который позволит упростить процедуру подтверждения статуса лица, имеющего фактическое право на доход для физических лиц¹⁹¹. Однако стоит отметить, что

¹⁹¹ Законопроект № 442400-7 О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 5 Федерального закона «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СОЗД// <http://sozd.parliament.gov.ru/bill/442400-7> (дата обращения: 19.04.18).

в рамках данного законопроекта также не приводятся конкретные требования к документам, которые необходимо предоставить для подтверждения указанного статуса, что, возможно, станет причиной для новой категории споров.

Список использованных источников

1. Du Toit C. P. Beneficial Ownership of Royalties in Bilateral Tax Treaties.- IBFD Publications BV, 1999.
2. Wardzynski A. The 2014 Update to the OECD Commentary: A Targeted Hybrid Approach to Beneficial Ownership // 43 Intertax, Issue 2.
3. Jimenez A.M. Beneficial Ownership: Current Trends. World Tax Journal, February 2010, p.62.
4. Аракелов С.А. Антиуклонительные нормы в международной практике. Новые законодательные инструменты по борьбе против уклонения от уплаты налогов в России. // Закон. — 2018 — №5.
5. Аракелов С.А. Развитие концепции фактического права на доход: подходы ФНС России с учетом сформировавшейся судебной практики// Закон. — 2017 — №5.
6. Балакина З. В. Имплементация подходов ОЭСР к установлению критериев определения концепции бенефициарного собственника дохода в российское налоговое законодательство // Юрист. —2016. — № 21. — С. 41 — 46.
7. Брук Б.Я. Предотвращение неправомерного использования льгот, предусмотренных соглашениями (договорами, конвенциями) об избежании двойного налогообложения: настоящее и будущее // Закон. 2016. № 5. С. 122-136.
8. Гидирим В.А. Концепция «бенефициарной собственности» в международном налогообложении // Международное право. — 2014. — № 3. — С.32-192.

**Соотношение составов при квалификации
налогового преступления, предусмотренного
ст. 198 УК РФ и незаконного предпринимательства
ст. 171 УК РФ**

Мудрый законодатель начинает
не с издания законов,
а с изучения их пригодности
для данного общества.
(Жан Жак Руссо)

Противоречия законодательной техники в Российской Федерации затрудняют применение норм права, приводя к двойным стандартам и негативно отражаясь на практической деятельности. Анализ составов преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов и сборов физическими лицам и незаконное предпринимательство свидетельствует о наличии пробелов в данных нормах уголовного законодательства. В отношении рассматриваемого вопроса есть две точки зрения.

Некоторые юристы придерживаются мнения, что в диспозиции ст. 171 УК РФ уже заложено причинение ущерба государству плательщиком налогов и сборов, и поэтому полагают, что квалификации за незаконное предпринимательство достаточно, и дополнительное вменение по ст. 198 и ст. 199 УК РФ не требуется. Данная правовая оценка основывается на постановлении Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. № 23. Принципиально иначе в нем решается вопрос, нежели в предыдущем, о необходимости дополнительной квалификации незаконного предпринимательства по статьям в сфере налоговых преступлений. Теперь п. 16 говорит: «Действия лица, признанного виновным в незаконной предпринимательской деятельности и не уплачи-

¹⁹² 3 курс, ФГКОУ «Московская академия Следственного комитета Российской Федерации». 3771227@gmail.com

вающего налога и (или) сборы с доходов, появившихся в результате этой деятельности, полностью охватываются составом преступления, предусмотренного статьей 171 УК РФ»¹⁹³.

Другие же ученые-правоведы отрицают эту позицию и считают, что вменение такого состава, как незаконное предпринимательство, недостаточно, и следует одновременно квалифицировать и по статье 198, 199 УК РФ, а именно, уклонение лица от уплаты налогов и (или) сборов, страховых взносов и, в итоге, мы уже говорим о совокупности преступлений. Такой позиции придерживаются и авторы постатейного комментария к УК РФ, в частности А.Э. Жалинский утверждает, что «конкуренция между незаконным предпринимательством и уклонением от уплаты налогов решается с учетом характера субъективной стороны состава преступления»¹⁹⁴. Их мнение основывается на положениях Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8, исходя из п. 4, что действия физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность без регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или ввиду отсутствия специального разрешения, либо с нарушением условий лицензирования, а также уклоняющегося от уплаты в бюджет государства налога с доходов, которые он получил в результате данной деятельности, надлежит квалифицировать по совокупности составов преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. ст. 171 и 198 УК РФ.

Еще одним доводом сторонников рассматриваемых деяний по совокупности является правило квалификации преступлений. В связи с этим необходимо, чтобы сложный состав, который поглощает простой, имел более строгую санкцию. Иначе же возникает потребность в квалификации по совокупности. Ст. 171 УК РФ предусматривает менее строгую санкцию, чем ст. 198 УК РФ. Так, в ч. 1 ст. 171 — арест

¹⁹³ Постановление Пленума Верховного Суда РФ «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» от 18 ноября 2004 г. N 23 // Бюл. Верхов. Суда РФ. 2017. № 9. С. 3–5

¹⁹⁴ Жалинский, А. Э. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / под ред. Ю. И. Скуратова, В. М. Лебедева. М., 2015. С. 397.

на срок более 6 месяцев, а в ч. 1 ст. 198 УК РФ — лишение свободы на срок до 1 года. В соответствии с лестницей наказаний положения ст. 44 УК РФ, в которой арест относится к менее строгому, чем лишение свободы. И, как следствие, если незаконное предпринимательство связано с неуплатой налогов и (или) сборов, то это порождает необходимость в квалификации по совокупности составов ст. 171 и ст. 198 УК РФ.

Рассматриваемый вопрос о соотношении двух составов преступлений предусмотренных главой 22 УК РФ «преступления в сфере экономической деятельности», находится на стыке двух дисциплин, соответственно, в плоскости уголовного и налогового законодательства. Обращаясь к абз. 3 ч. 2 ст. 11 НК РФ, в которой дается толкование индивидуального предпринимателя — это физическое лицо, зарегистрированное в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и осуществляющее предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Далее данная норма сразу же оговаривает и возможность возникновения злоупотребления правом, а именно, физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении обязанностей, возложенных на них налоговым кодексом, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями¹⁹⁵. В настоящее время данная оговорка, предусмотренная налоговым кодексом, в уголовно-правовой норме не предусматривается на основании положений пленума, который исключил данную совокупность преступлений.

Возвращаясь к вопросу корректности правового регулирования, следует отметить тот факт, что Верховный Суд РФ, изменив свою позицию, не внес изменений в постановление

¹⁹⁵ См. ст. 11 Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ: принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 16 июля 1998 г.; одобр. Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 17 июля 1998 г. // Рос. газ. — 1998 г. — 6 августа.

Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997 г. № 8, который противоположным образом предписывал решать вопрос квалификации незаконного предпринимательства и уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. Указанное положение должно было утратить свою силу параллельно с принятием постановления 2004 г., чего, однако, сделано не было. И лишь только в связи с принятием нового Постановления в 2006 г. «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» двойное толкование было устранено, Пленум Верховного Суда РФ 1997 г. утратил силу. Так, положения Пленума Верховного Суда РФ «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве» породили серьезную проблему — неопределенность в вопросе, как поступать при наличии двух противоречащих разъяснений Верховного Суда РФ. Также, в правоприменительной практике возник пробел о судьбе лиц, которым уже вменена совокупность по ст. ст. 171 и 198 УК РФ. Ни одна из перечисленных уголовно-правовых норм не была декриминализована, и применения положений статьи 10 УК РФ об обратной силе закона не возникло.

В связи с принятием Пленума Верховного Суда РФ «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве», исходя из практической деятельности, органам следствия и оперативным подразделениям органов внутренних дел стало намного проще расследовать преступления, связанные с незаконным предпринимательством. Как показывают опросы, теперь сотрудникам не требуется установления факта уклонения от уплаты налогов, нет необходимости направлять запросы в налоговый орган либо передать им материалы уголовного дела для проведения проверки. Но подобного рода подход говорит о повышении латентности налоговых преступлений и не может являться оправданием для игнорирования фактов совершенных преступлений. На наш взгляд, с учетом вышесказанного, следует предложить вернуть совокупность составов преступлений за незаконное предпринимательство и неуплату налогов и сборов, детализировав процесс установления факта неуплаты и процедуру взыскания налогов в пользу государства.

Проблемы, возникающие при исчислении и уплате утилизационного сбора: анализ судебной практики

Транспортные средства составляют около 5% мировых промышленных отходов¹⁹⁷. Поэтому проблема их утилизации является достаточно острой. Закономерно возникает вопрос об источнике финансирования мероприятий по утилизации транспортных средств. Именно для этих целей используется утилизационный сбор.

Он взимается в большинстве экономически развитых государств. В Российской Федерации (далее — РФ) он был введен в 2012 году¹⁹⁸. После введения утилизационного сбора в РФ он постепенно начал появляться в других государствах-членах Евразийского экономического союза (далее — ЕАЭС). К общим недостаткам исследуемого сбора в государствах-членах ЕАЭС ученые относят «неработанность четких механизмов взыскания неуплаченных сумм сбора и начисления по ним пеней»¹⁹⁹.

Хотелось бы согласиться с мнением ученых о том, что изначально целью введения утилизационного сбора в РФ была поддержка российских автопроизводителей. Однако ее так и не удалось реализовать из-за спора в рамках Всемирной торговой организации (далее — ВТО)²⁰⁰. Указанный спор также подтверждает противоречивость норм об утилизации

¹⁹⁶ 4 курс юридического факультета Казанского (Приволжского) федерального университета. 79520368580@yandex.ru

¹⁹⁷ Nicolli F.; Johnstone N.; S derholm P. Resolving failures in recycling markets: The role of technological innovation. // *Environmental Economics and Policy Studies*. — 3(2012). — P.267.

¹⁹⁸ Федеральный закон от 24.06.1998 №89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» // *Собрание законодательства РФ*. — 1998. — №26. — ст.3009.

¹⁹⁹ Ялбулганов А.А. Понятие и система природоресурсных платежей в Российской Федерации и в других государствах ЕАЭС // *Публично-правовые исследования* (электронный журнал). — 2016. — №1. — С.53.

²⁰⁰ Кадочников П.А., Пташкина М.Г. Споры России в ВТО: возможные аргументы в пользу прогрессивности утилизационного сбора // *Российский внешнеэкономический вестник*. 2014. №6. С.4.

онном сборе. После введения исследуемого сбора в РФ некоторые государства-члены ВТО предъявили претензии к РФ. Согласно положениям п. 6 ст. 24.1 Федерального закона от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» (далее — ФЗ «Об отходах производства и потребления») в самой первой редакции предметом уплаты для утилизационного сбора не являлись, в числе прочих, транспортные средства, «которые произведены, изготовлены организациями, принявшими на себя обязательство обеспечить последующее безопасное обращение с отходами, образовавшимися в результате утраты указанными транспортными средствами своих потребительских свойств»²⁰¹. В результате РФ вынуждена была изменить соответствующие положения законодательства²⁰².

Данный сбор в РФ был закреплен не в Налоговом кодексе РФ (далее — НК РФ), а в ст. 24.1. ФЗ «Об отходах производства и потребления». В п. 1 ст. 51 Бюджетного кодекса РФ говорится, что исследуемый сбор является неналоговым источником доходов бюджета²⁰³. Несмотря на то, что прошло уже несколько лет с момента введения утилизационного сбора в РФ, на практике все еще возникают проблемы при разрешении правовых споров, связанных с его исчислением и уплатой. Выделим процессуальные особенности рассмотрения данных споров, а также судебного истолкования норм соответствующего законодательства.

Во-первых, отсутствие легального определения утилизационного сбора привело к возникновению различных подходов в судебном толковании ст. 24.1 ФЗ «Об отходах производства и потребления», определяющей правовую природу данного сбора. Например, в Постановлении Арбитражно-

²⁰¹ Федеральный закон от 28.07.2012 №128-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «Об отходах производства и потребления» и статью 51 Бюджетного кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ, 30.07.2012, №31, ст. 4317.

²⁰² Боклан Д.С. Комментарий по спору «Россия — колесные транспортные средства» (о взимании утилизационного сбора в отношении автомобилей) // Право ВТО. — 2015. — №1. — С.54.

²⁰³ Бюджетный кодекс РФ от 31.07.1998 №145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. — 1998. — №31. — ст. 3823.

го суда Северо-Кавказского округа от 22.01.2016 г. по делу №А53-3242/2015 утилизационный сбор назван «особым видом обязательного платежа». Кроме того, суд отметил, что суть утилизационного сбора заключается в «компенсировании трудоемкости самой утилизации, ее стоимости и экологического вреда, который наносит транспортное средство»²⁰⁴.

Во-вторых, в законодательстве установлена только часть характеристик, влияющих на размер утилизационного сбора. В п. 5 ст. 24.1 ФЗ «Об отходах производства и потребления» указаны только год выпуска и масса. Однако рассматриваемая норма содержит приписку «другие физические характеристики транспортных средств, влияющих на размер утилизационного сбора», закрепляющую открытость перечня. Из-за недостаточно четко сформулированного перечня физических характеристик транспортного средства, влияющих на размер суммы утилизационного сбора, у граждан и организаций возникают проблемы с правильным исчислением размера его суммы. В рассмотренном деле общество не включило в расчет утилизационного сбора грузоподъемность самоходной машины, т.к. «по его мнению, действующими нормами права это напрямую не предусмотрено»²⁰⁵.

В условиях несовершенства юридической техники законодателя судебная практика вырабатывает дополнительные критерии, влияющие на сумму утилизационного сбора, что приводит к отсутствию единообразия в правоприменительной деятельности. Так, Верховный Суд РФ (далее — ВС РФ) в Определении от 28.02.2013 №АПЛ13-15 указал, что «вид и категория колесных транспортных средств, а также объем двигателя относятся к физическим характеристикам колесного транспортного средства, т.е. к факторам, оказы-

²⁰⁴ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 22.01.2016 по делу №А53-3242/2015. Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // URL: <http://sudact.ru/arbitral/doc/OLy7YcfL5XNw/> (дата обращения 16.05.2018).

²⁰⁵ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 12.07. 2017 по делу №А40-148123/16. [Электронный ресурс] // СПС «Гарант».

влиянием на затраты в связи с осуществлением деятельности по обращению с отходами»²⁰⁶. Однако, в литературе отмечается, что процесс утилизации для различных категорий и видов транспортных средств приблизительно одинаков²⁰⁷.

В-третьих, достаточно большое количество затруднений испытывают и сами органы государственной власти. Например, в решении Арбитражного суда Кировской области от 01.08.2017 по делу №А28-6005/2017 ошибочное решение таможенного органа по классификации ввозимой техники не было включено в доказательственную базу по спору о взыскании утилизационного сбора»²⁰⁸.

В-четвертых, судебная практика подтверждает наличие проблем в реализации экологической функции утилизационного сбора. Достаточно часто в делах о взыскании суммы утилизационного сбора административными истцами становятся транспортные прокуроры (Решение Холмского городского суда Сахалинской области от 21.06.2017 №2а-1328/2017; Решение Корсаковского городского суда Сахалинской области от 14.06.2017 №2а-769/2017; Решение Петропавловск-Камчатского городского суда Камчатского края от 29.06.2017

²⁰⁶ Определение Верховного Суда РФ от 28.02.2013 №АПЛ13-15 «Об отказе в удовлетворении заявления об оспаривании постановления Правительства РФ от 30.08.2012 №870 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспортных средств»; утвержденных им пункта 3 Правил взимания, исчисления и уплаты утилизационного сбора в отношении колесных транспортных средств, а также возврата уплаченных этого сбора; перечня видов и категорий колесных транспортных средств, в отношении которых уплачивается утилизационный сбор, а также размеров утилизационного сбора; абзаца второго изменений, которые вносятся в пункт 4 постановления Правительства РФ от 12.08.1994 №938 «О государственной регистрации автомототранспортных средств и других видов самоходной техники на территории Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. — №10, октябрь, 2013.

²⁰⁷ Кадочников П.А., Пташкина М.Г. Споры России в ВТО: возможные аргументы в пользу прогрессивности утилизационного сбора // Российский внешнеэкономический вестник. — 2014. — №6. — С.13.

²⁰⁸ Решение Арбитражного суда Кировской области от 01.08.2017 №А28-6005/2017. Аналитическая система «Сутяжник» [Электронный ресурс] // URL: <http://arbitr.garant.ru/#/document/91484417/paragraph/1:0> (дата обращения 16.05.2018).

№2-5574/2017). В обоснование иска обычно указывается, что «невыполнение ответчиком предусмотренных федеральным законодательством обязательных требований по уплате утилизационного сбора за ввоз в РФ транспортного средства нарушает гарантированное ст. 41 Конституции РФ право неопределенного круга лиц на безопасную окружающую среду»²⁰⁹. Однако в большей степени здесь присутствует нарушение государственных интересов в бюджетной сфере.

Особый интерес для изучения составляют правовые позиции ВС РФ. Приведем статистику по количеству дел, связанных с исчислением и уплатой утилизационного сбора, рассмотренных в ВС РФ за 2012–2018 гг.:

- 2012 год — 1 дело (№АКПИ12-1278 от 05.12.2012);
- 2013 год — 1 дело (№АПЛ13-15 от 28.02.2013);
- 2014 год — 0 дел;
- 2015 год — 2 дела (№ 307-КГ15-6043 от 15.06.2015 и №АКПИ15-1106 от 18.11.2015);
- 2016 год — 4 дела (№ АКПИ16-624 от 07.09.2016, № АКПИ16-691 от 28.09.2016, № 310-КГ16-5442 от 24.05.2016, № АПЛ16-545 от 22.12.2016);
- 2017 год — 2 дела (№ 305-КГ17-12383 от 01.11.2017 и № 305-КГ17-12383 от 26.12.2017);
- с 01.01.2018 до 16.05.2018 — 2 дела (№ 309-КГ17-21325 от 29.01.2018 и № 306-КГ17-22308 от 12.02.2018)²¹⁰.

Одним из первых таких дел, рассмотренных ВС РФ стало дело №АКПИ 12-1278 от 05.12.2012²¹¹. Мещеринов В.П. обратился в ВС РФ с заявлением о признании недействующим Постановления Правительства РФ от 30.08.2012 № 870 «Об утилизационном сборе в отношении колесных транспорт-

²⁰⁹ Решение Холмского городского суда Сахалинской области от 21.06.2017 №2а-1328/2017. Интернет-ресурс «Судебные и нормативные акты Российской Федерации» [Электронный ресурс] // URL: <http://sudact.ru/regular/doc/9Zcjkv8bwZHW/> (дата обращения 16.05.2018).

²¹⁰ Верховный Суд РФ [Электронный ресурс] // URL: <https://vsrf.ru/lk/practice/acts?&numberExact=true&actDateExact=off&caseType=ADMINISTRATIVE&keywords=%D1%83%D1%82%D0%B8%D0%BB%D0%B8%D0%B7%D0%B0%D1%86%D0%B8%D0%BE%D0%BD%D0%BD%D1%8B%D0%B9%20%D1%81%D0%B1%D0%BE%D1%80> (дата обращения: 16.05.2018).

²¹¹ Решение Верховного Суда РФ от 05.12.2012 № АКПИ 12-1278. // Бюллетень Верховного Суда РФ. — 2013. — №10.(извлечение)

ных средств». Он ссылаясь на то, что запрет регистрации колесных транспортных средств в случае, если в их паспорте отсутствует отметка об уплате утилизационного сбора, противоречит Конституции РФ и российскому законодательству.

ВС РФ не признал доводы заявителя обоснованными, мотивируя это тем, что «поскольку утилизационный сбор не является налоговым платежом, на него не распространяется требование ст. 57 Конституции РФ об установлении налоговых платежей только законами, предполагающее закрепление в них помимо наименования самого налогового платежа также существенных его элементов». Разумеется, в удовлетворении требований заявителю было отказано.

Однако уже в ближайшее время судебная практика в целом и правовые позиции ВС РФ могут кардинально измениться. Это связано с грядущей налоговой реформой. Минфин выступил с предложением о включении в НК РФ 6 неналоговых платежей в отдельную главу, одним из которых является рассматриваемый сбор. Однако бизнес-сообщество выступает против планируемых нововведений, т. к. это непосредственно связано с увеличением налоговой нагрузки²¹². Важно отметить, что данный сбор вызывает и повышение градуса недовольства простых граждан²¹³. Юристы-практики также разделяют опасения предпринимателей и граждан. К примеру, позиция Давида Капианидзе, руководителя налоговой практики BMS Law Firm состоит в том, что «включение неналоговых сборов в НК РФ существенно расширит перечень инструментов, с помощью которых налоговые органы смогут преследовать людей, которые эти сборы не будут платить»²¹⁴.

²¹² Налоговый кодекс пополнится сборами. Часть неналоговых платежей станет отдельной главой НК. Официальный сайт газеты «Коммерсантъ» [Электронный ресурс] // URL: <https://www.kommersant.ru/doc/3577650> (дата обращения: 16.05.2018).

²¹³ «Приусы по миллиону!» — жители Владивостока протестуют против утилизационного сбора. Сайт «PrimaMedia» [Электронный ресурс] // URL: <https://primamedia.ru/news/687118/> (дата обращения: 16.05.2018).

²¹⁴ Чтить кодекс: чем передача неналоговых сборов ФНС опасна для бизнеса. Официальный сайт журнала «Forbes» [Электронный ресурс] // URL: <http://www.forbes.ru/biznes/359539-chtit-kodeks-chem-peredacha-nenalogovyh-sborov-fns-opasna-dlya-biznesa> (дата обращения: 16.05.2018).

В связи с этим отметим представление Счетной палаты РФ 19.03.2014 №ПР03-64/03-Д по данному вопросу. В данном документе Минфину предлагалось «в целях усиления контроля за организацией взимания неналоговых платежей проработать вопрос о включении ряда из них, имеющих сходство с государственными пошлинами или налогами, в НК РФ»²¹⁵. Однако в 2014 году Минфин так и не инициировал включение неналоговых платежей, в том числе утилизационного сбора в НК РФ. В ответном письме он указал, что «назначение утилизационного сбора не соответствует понятию и назначению сбора, определенным НК РФ, в связи с чем, указанный сбор не может быть включен в НК РФ»²¹⁶.

Логично сделать вывод, что экологическая функция утилизационного сбора в настоящее время реализуется не в полной мере и несколько отошла на второй план. Фискальная функция и функция поддержки отечественного автопроизводства, на наш взгляд, должны в меньшей степени влиять на позицию законодателя и правоприменителя по утилизационному сбору.

²¹⁵ Представление Счетной палаты РФ от 19.03.2014 №ПР 03-64/03-Д «О результатах экспертно-аналитического мероприятия «Анализ наличия и состояния нормативной методической базы формирования неналоговых доходов федерального бюджета, а также сложившейся практики подготовки прогноза доходов» в Министерстве финансов Российской Федерации, Федеральном агентстве по рыболовству, Федеральном дорожном агентстве, Федеральном агентстве морского и речного транспорта, Министерстве внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службе по надзору в сфере природопользования, Федеральной службе государственной статистики» // СПС «КонсультантПлюс».

²¹⁶ Письмо Минфина России от 05.04.2014 №01-02-01/16-32158 «В ответ на Представление Счетной палаты РФ от 19.03.2014 № ПР 03-64/03-Д» // СПС «КонсультантПлюс».

Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации: основные проблемы и пути решения

Изначально трансфертное ценообразование появилось во второй половине XX века, когда начинали образовываться первые крупнейшие транснациональные корпорации в США и Великобритании, на территории которых действовали на тот период в общей сумме порядка двух тысяч субъектов рынка, использовавших трансфертные цены. Это и явилось предпосылкой для формирования соответствующего законодательства. Затем институт трансфертного ценообразования быстрыми темпами распространился практически на всю общемировую внешнеторговую сферу, так как к концу XX века появилось большое количество транснациональных корпораций, холдингов, которые осуществляли свою деятельность на территории разных государств и подвергали регуляции цены между входящими в ее состав компаниями, как раз и формируя то самое трансфертное ценообразование²¹⁸.

В российском законодательстве отсутствует определение понятия «трансфертное ценообразование». В правовой доктрине такое понятие традиционно употребляется в широком и узком смыслах. Так, в широком смысле трансфертное ценообразование представляет собой деятельность по установлению таких цен, в отношении которых можно полагать, что их величина скорректирована только для достижения целей снижения налогообложения. В узком смысле данные цены применяются только внутри самой корпорации между взаимозависимыми лицами, являя собой результат усложнения хозяйственных связей. Существуют и иные трактовки. На-

²¹⁷ 4 курс Российского государственного университета нефти и газа (Национального исследовательского университета) имени И.М. Губкина, специальность «Юриспруденция». ksushalova@mail.ru

²¹⁸ Форштретер, Э. Л. Трансфертное ценообразование: вчера, сегодня, завтра (ЭБГ 42) [Текст] / Э. Л. Форштретер // *Управленческий учет и финансы*. — 2007. — № 1. — С. 33

пример, трансфертная цена — это цена, которая используется крупными транснациональными корпорациями в сделках, совершаемых между своими филиалами или дочерними обществами²¹⁹.

Термин «трансфертное ценообразование» относится к денежной сумме, подлежащей оплате, когда две или более связанные компании участвуют в сделке друг с другом. В целом, данное понятие используется в отношении транснациональных корпораций (ТНК) с многочисленными дочерними предприятиями или подразделениями, которые могут осуществлять транзакции между собой²²⁰.

При трансфертном ценообразовании происходит сбыт услуг или товаров между взаимозависимыми лицами по ценам, установленным внутри фирмы, которые отличаются от рыночных. Они позволяют перераспределять общую прибыль группы лиц в пользу лиц, находящихся в государствах с более низкими налогами. Следует отметить, что это одна из наиболее простых и распространённых схем международного налогового планирования, целью которой является минимизация подлежащих уплате налогов.

Ли Шеппард (Lee Sheppard), отмечает, что «Трансфертное ценообразование представляет собой самый острый вопрос среди проблем международного налогообложения»²²¹.

Проблема налогового контроля трансфертного ценообразования и её актуальность не вызывает сомнений, поскольку в современных экономических условиях корпорации стремятся как можно больше снизить свои налоговые платежи, при этом бюджет одной страны, налоговыми резидентами которой являются компании-участники по сделке, принад-

²¹⁹ Завьялова Ю. Н., Хаменушко И. В. Трансфертное ценообразование: объект уничтожения или насущная потребность? // Налоговед. -2005. -№ 4. - С. 5 — 11.

²²⁰ Balciunas L., Siarheichuk A. Что такое трансфертное ценообразование? // Современные научные исследования и инновации. 2018. № 1 [Электронный ресурс] URL: <http://web.snauka.ru/issues/2018/01/85299> (дата обращения: 11.05.2018).

²²¹ Sheppard L. Top U.S. tax expert in savage attack on transfer pricing rules. August 23, 2012 [Электронный ресурс] // Сайт Tax Justice Network. Режим обращения: <http://taxjustice.blogspot.ru/2012/08/top-us-tax-expert-in-savage-attack-on.html> (дата обращения: 10.05.2018).

лежащие одной корпорации, не будет получать соответствующие поступления.

Преимущество использования института трансфертного ценообразования для российских компаний состоит, в том, что трансфертные цены позволяют перераспределить общую прибыль группы в пользу тех лиц, которые находятся в государствах с низкими налогами. Однако из этого вытекает ряд других проблем, так как трансфертное ценообразование способствует возникновению других явлений, которые могут нанести угрозу экономической безопасности страны, среди которых можно выделить вывод капитала, коррупцию, незаконное обналичивание денежных средств и проч. Следовательно, можно прийти к выводу, что данное преимущество является преимуществом в зависимости от субъекта, мнение которого мы рассматриваем по этому вопросу: налогоплательщика или налогового органа. Поэтому эффективное регулирование налогообложения со стороны государства невозможно без развитой системы налогового контроля, в частности, над использованием трансфертных цен налогоплательщиками.

Налоговый контроль за трансфертным ценообразованием проводится с целью предотвращения минимизации налогов при использовании механизма трансфертных цен и создания законодательных инструментов, которые будут способствовать уравниванию рыночных цен и цен, использованных в сделках между зависимыми сторонами. Он является важным направлением налоговой политики любого государства, поэтому налоговый контроль за трансфертным ценообразованием определяется как государственный контроль, который возложен на ФНС России. Основная задача налогового контроля трансфертного ценообразования состоит в выявлении фактов необоснованного занижения налоговой базы (по НДС, НДСПИ, НДСФЛ, налогу на прибыль,) за счет манипулирования ценами при совершении контролируемых сделок.

В связи с этим особо остро встает вопрос о налоговом контроле трансфертного ценообразования в первую очередь в целях реализации фискальной функции налогообложения.

Ведь именно благодаря налоговому контролю этого вида налогоплательщиков появляется возможность выявить заниженные или завышенные цены, используемые для снижения налоговых выплат²²².

Вопросы налогового контроля являются предметом активного изучения в отечественной правовой науке. Так, О.А. Ногина обоснованно отмечает, что «контроль, являющийся неотъемлемой составляющей любого процесса управления, призван обеспечить надлежащее функционирование управляемого объекта»²²³.

А.Н. Козырин указывает на то, что «налоговый контроль является одним из основных институтов налогового права, объединяющим правовые нормы, с помощью которых регулируется деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением и исполнением законодательства о налогах и сборах»²²⁴.

Так, представляется возможным рассматривать налоговый контроль трансфертного ценообразования одним из направлений налогового контроля, который непосредственно нацелен на обнаружение случаев и ситуаций использования трансфертного ценообразования для того, чтобы снизить налоговую обязанность и, как следствие, уменьшить сумму налоговых поступлений.

Исследование нормативно-правовой основы порядка регулирования трансфертного ценообразования для целей налогообложения выявило ряд неопределенностей, вызывающих неоднозначное толкование норм налогового права, а также часть вопросов, оставшихся нерешенными.

Одной из основных проблем, возникающих у налогового органа, является правильный выбор метода определения рыночной цены. Несмотря на достаточно подробное описание порядка применения методов определения цен для налого-

²²² Завьялова Ю.Н., Хаменушко И.В. Правовые проблемы контроля над трансфертными ценами (Окончание) «Налоговед», 2005, N 5 // СПС «КонсультантПлюс» (дата обращения: 11.05.2018).

²²³ Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002. С. 10.

²²⁴ Козырин А. Н. Введение в российское налоговое право: Учебное пособие — М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. С. 113-114

обложения, в НК РФ существует ряд проблем с их применимостью. В структуре Центрального аппарата ФНС России контроль за правильностью применения трансфертных цен осуществляет Управление трансфертного ценообразования и международного сотрудничества, а Приказом Минфина России от 05.04.2012 N43н утверждено Положение Межрегиональной инспекции ФНС по ценообразованию для целей налогообложения.

В частности, в соответствии с рекомендациями Организации экономического сотрудничества и развития предполагаются две основные группы методов определения цен:

- «традиционные» методы основаны на анализе непосредственно самой сделки и являются наиболее предпочтительными в применении. В состав данной группы методов входят:
- метод сопоставимых рыночных цен — данный метод считается приоритетным при выборе метода ценообразования;
- метод цены последующей реализации;
- затратный метод
- «нетрадиционными» являются методы, основанные на анализе прибыли от сделки. Данные методы применяются в случаях, когда такие методы точнее отражают особенности совершаемой сделки, например, при условии предоставления одной из сторон ценных или уникальных условий, или в случае, если отсутствует или существенно ограничена информация об аналогичных сделках. К методам сделок на основе прибыли относятся:
- метод сопоставимой рентабельности;
- метод распределения прибыли²²⁵.

Любой из перечисленных методов применяется лишь в том случае, если он не приводит к уменьшению суммы налога, которая подлежащей уплате в бюджет. Если проверяе-

²²⁵ Кирова О. А., Назаров Н.Е. Методы трансфертного ценообразования // Статистика и экономика. 2014. №6. [Электронный ресурс] URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/metody-transfertnogo-tsenoobrazovaniya> (дата обращения: 17.05.2018).

мое лицо применяет трансфертное ценообразование, которое приводит к увеличению сумм налоговых поступлений в бюджет, никаких штрафных санкций для налогоплательщика это не повлечет.

Основным недостатком, который является общим для метода сопоставимых рыночных цен, метода цены последующей реализации, затратного метода и метода сопоставимой рентабельности является сложность подбора сопоставимых между собой сделок и организаций, а также поиск информации.

Таким образом, представляется сомнительным норма, содержащаяся в статье 40 НК РФ, которая относится к источникам информации о рыночных ценах, а именно: «...используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы...». Это означает, что перечень источников не является закрытым, исчерпывающим. Отсюда возникает логичный вопрос о том, какие цены использовать, поскольку они могут быть взяты с разных источников. Или, например, должны ли быть источники информации едиными на всей территории России или могут устанавливаться также и субъектами РФ. Это порождает основание для споров между налогоплательщиком и налоговой инспекцией. Кроме того, такое положение нарушает принцип определенности налоговых норм. Поэтому имеет смысл сделать закрытый, строго формализованный перечень источников информации.

Вообще, в случае возникновения коллизий относительно выбора того или иного источника информации следует прибегать к такому документу, как, например, Генеральное соглашение по тарифам и торговле или некоторым резолюциям Конференции ООН по торговле и развитию (ЮНКТАД).

Метод распределения прибыли требует высокой квалификации, а также наличия высокого уровня экспертных знаний у сотрудников налоговых органов, которые занимаются проведением анализа сделки.

В 2011 году вышел Федеральный закон от 18.07.2011 № 227-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законода-

тельные акты Российской Федерации в связи с совершенствованием принципов определения цен для целей налогообложения», который дополнил новым разделом первую часть Налогового кодекса Российской Федерации касаясь вопросов трансфертного ценообразования и налогового контроля, который вступил в силу в 2012г. Акцент в данном законе был сделан на масштабных сделках, связанных с природными ресурсами²²⁶.

Федеральным законом от 18.07.2011 № 227-ФЗ в НК РФ введена глава V.1., которая является своевременной и необходимой, т.к. вопросы трансфертного ценообразования на сегодняшний день являются актуальными. Данный закон принят с целью упорядочения и эффективности налогового контроля правильности исчисления и полнотой уплаты налогов при применении трансфертного ценообразования, уточнения перечня взаимозависимых лиц, создания механизмов противодействия использованию трансфертных цен в целях минимизации налогов.

Значимость проблемы, бесспорно, связана с глобализацией мировой экономики, что повлекло за собой свободное перемещение финансовых ресурсов и резкий рост экономической силы транснациональных вертикально интегрированных компаний. Типичные сдвиги в общемировой экономике вынуждают разрабатывать и применять новые требования при формировании налоговой системы страны, а у компаний появляются обширные возможности по оптимизации налогообложения. Однако, величина прибыли определяется в зависимости от размера доходов и объема расходов. При этом ключевым фактором, который влияет на величину доходов и расходов, являются цены, по которым заключаются договоры.

По причине несовершенства налогового законодательства многие вопросы между налогоплательщиком и государством переходят в компетенцию исполнительной и даже судебной власти. Складывается ситуация недостаточной

²²⁶ Шапкина А.А. Налоговый контроль в сфере трансфертного ценообразования / А.А. Шапкина // Современные тенденции развития науки и технологий. 2017 № 1-4. С. 140.

прозрачности между субъектами налогового права. Появление трансфертного ценообразования усугубила эту ситуацию.

Прежде уже возникали проблемы с признанием цен сделки при определении налоговой базы. По результатам анализа российской практики видно, что в условиях, когда государство ожидает дефицит бюджета, одним из распространенных способов его пополнения является ужесточение налогового законодательства. Налоговый контроль применения трансфертного ценообразования нацелен на предотвращение ухода налогоплательщика от уплаты по своим обязательствам, а также на распознавание и взыскание недоимок в бюджетную систему²²⁷.

Еще одним спорным вопросом является положение касательно сроков рассмотрения материалов проводимой налоговой проверки. К примеру, в силу п. 6 ст. 100 НК РФ для предоставления возражений в отношении акта налоговой проверки установлен месячный срок со дня его получения. При этом, в п. 13 ст. 105.17 НК РФ предусмотрен срок, который составляет 20 дней. В данном случае мы сталкиваемся с отсылкой, потому что п. 14 ст. 105.17 НК РФ при разрешении вопроса о рассмотрении письменных возражений отсылает к ст. 101 НК РФ. В свою очередь, п. 1 ст. 101 НК РФ указывает на срок, содержащийся в п. 6 ст. 100 НК РФ, из-за чего возникает противоречие. В связи с этим необходимо внести соответствующие изменения в ст. 105.17 НК РФ, установив месячный срок для представления налогоплательщиком письменных возражений.

В соответствии с п. 1 ст. 105.17 НК РФ контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

Однако п. 6 ст. 105.16 НК РФ предусматривает, что налоговый орган, который проводит камеральную или выездную проверку, может обнаружить факт совершения контро-

²²⁷ Ротарь О.Ю. Налоговый контроль трансфертного ценообразования: проблемные вопросы требуют решения / О.Ю. Ротарь // В сборнике: Экономика России в условиях ресурсных ограничений. 2016 С. 177.

лируемых сделок, сведения о которых не были включены проверяемым лицом в уведомление. При осуществлении мероприятий налогового контроля налоговый орган обязан исследовать все обстоятельства, которые влияют на порядок исчисления и уплаты налогов. Кроме того, в извещении, которое направляется в ФНС России, налоговый орган, осуществляющий проверку, должен отразить соответствующие сведения о контролируемых сделках проверяемого налогоплательщика. С этой целью налоговый орган может истребовать необходимые документы для документального подтверждения факта совершения контролируемой сделки. В данном случае непонятно, имеет ли право налоговый орган истребовать у налогоплательщика необходимые документы и возникает ли у проверяемого лица обязанность предоставить запрашиваемую документацию в отношении совершаемых сделок.

Так, получается, что территориальный налоговый орган играет ведущую роль в выявлении контролируемых сделок, хотя непосредственно не осуществляет контроль ценообразования. Это различие в предмете контроля, осуществляемого территориальным налоговым органом и ФНС России, недостаточно четко прослеживается в нормах Налогового кодекса РФ, что может привести к спорам относительно полномочий территориальных налоговых органов. Представляется, что для разрешения данного вопроса необходимо сослаться на ст. 105.17 п. 1 НК РФ, то есть считать, что территориальный налоговый орган в рамках проведения выездной и камеральной налоговой проверки не имеет права истребовать у налогоплательщика документы по контролируемым сделкам²²⁸.

Подводя итог, необходимо сказать о том, что налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации ещё находится на этапе становления, поэтому возникают как коллизии, так и пробелы в праве. В результате рассмотрения некоторых проблем можно сделать вывод

²²⁸ Назранов З.З. Проблемы контроля трансфертного ценообразования в России и пути их решения / З.З. Назранов // *Фундаментальные и прикладные исследования: проблемы и результаты*. 2016 № 27 С. 14

о том, что качество налогового администрирования в данном случае напрямую зависит от того, насколько правовая норма совершенна, определена и понятна как налогоплательщику, так и налоговому органу. Таким образом, российское законодательство нуждается в дополнительных изменениях.

При дальнейшем совершенствовании налогового регулирования необходимо понимать, что трансфертное ценообразование — это элемент глобальной экономики и необходимо участие России в процессе совершенствования норм налогового контроля трансфертного ценообразования. Необходимо понимать, что методика трансфертного ценообразования является элементом глобальной экономики, и необходимо участие государства в процессе управления и совершенствования норм. При этом, только накапливая отечественные знания и используя международный опыт в российской практике, можно достигнуть совершенствования налогового контроля трансфертного ценообразования.

В заключении необходимо сказать о том, что изучать данный вопрос следует последовательно, потому как нельзя заниматься вопросами трансфертного ценообразования, абстрагируясь от общей правовой проблемы оценки и оценивания в фискальном праве.

**Особенности исчисления и уплаты налога
на добавленную стоимость при оказании
иностранными организациями услуг
в электронной форме в Российской Федерации
и в Европейском Союзе**

Одной из новелл налогового законодательства 2017 года стало установление особого порядка обложения налогом на добавленную стоимость (далее — НДС) услуг, оказываемых в электронной форме. Подобный порядок предусмотрен и в мировой практике, в частности, правилами Европейского Союза (далее — ЕС) в отношении обложения НДС электронных услуг, оказываемых организациями-нерезидентами ЕС и предусмотренных Директивой 2006/112/ЕС от 26 ноября 2006 г. «Об общей системе налога на добавленную стоимость» (далее — Директива)²³⁰.

В настоящий момент Налоговый кодекс Российской Федерации (далее — НК РФ) предусматривает налогообложение электронных услуг только для физических лиц²³¹. В новой редакции НК РФ с 2019 года этот порядок будет распространяться не только на физических лиц, но и на юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Федеральным законом от 03.07.2016 N 244-ФЗ (далее — Закон N 244-ФЗ) было введено понятие электронных услуг, согласно которому услугой в электронной форме в соответствии с п. 1 ст. 174.2 НК РФ признается услуга, оказанная через информационно-телекоммуникационную сеть (в том числе через Интернет, автоматизированно, с использованием информационных технологий).

Введение налогообложения электронных услуг направлено на уравнивание конкурентной среды для иностранных

²²⁹ МГУ им. М. В. Ломоносова, юридический факультет, выпускник, бакалавриат 2017. Opieva.elena@mail.ru

²³⁰ Директива 2006/112/ЕС от 26.11.2006 «Об общей системе налога на добавленную стоимость».

²³¹ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.03.2018) // Парламентская газета, № 151-152, 10.08.2000.

и российских организаций и увеличение налоговых поступлений в бюджет. До 2017 года электронные услуги иностранных компаний не облагались НДС, поэтому российским потребителям выгоднее было приобретать их у иностранных компаний. Но с введением нового порядка обложения НДС иностранные поставщики электронных услуг лишены указанного преимущества.

В ЕС все электронные услуги облагаются НДС по месту нахождения покупателя таких услуг с 1 января 2015 года. Это следует из изменений, внесенных в Директиву 2008 года. Изменения были введены ввиду необходимости приведения порядка обложения этих услуг в соответствии с одним из основных принципов косвенного налогообложения: налог должен поступать в бюджет той страны — члена ЕС, в которой соответствующий товар или услуга потребляются. Директивой определяются все ключевые элементы налогообложения НДС, за исключением налоговых ставок, которые устанавливаются каждым отдельным государством ЕС. При этом ставка НДС в странах ЕС должна быть не менее 15% и не имеет ограничения по максимуму. Сегодня минимальная ставка НДС в ЕС — в Люксембурге (17%), а максимальная — в Венгрии (27%).

В России установлена фиксированная налоговая ставка НДС при оказании электронных услуг иностранными компаниями в размере 15,25% от поступившей оплаты.

Однако в ЕС наравне с электронными услугами налогообложению подлежат и телекоммуникационные, и трансляционные, что значительно расширяет перечень налогооблагаемых услуг²³². В России трансляции телеканалов и радиоканалов с использованием сети Интернет, а также услуги связи, предоставляемые через сеть Интернет, не включены в перечень услуг в электронной форме. Кроме того, к услугам в электронной форме не относятся следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг), если при заказе через сеть Интернет поставка товаров (выполнение ра-

²³² Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.

бот, оказание услуг) осуществляется без использования сети Интернет;

- реализация (передача прав на использование) программ для электронных вычислительных машин (включая компьютерные игры), баз данных на материальных носителях;
- оказание консультационных услуг по электронной почте;
- оказание услуг по предоставлению доступа к сети Интернет;
- услуги по передаче прав на использование программ для электронных вычислительных машин в рамках лицензионного договора.

В настоящий момент как перечень налогооблагаемых НДС электронных услуг, так и список операций, которые не подлежат налогообложению, подлежат расширению и дополнительной регламентации по подобию Директивы ввиду того, что такой общий подход к трактовке понятия «электронных услуг» может оттолкнуть иностранные компании от сотрудничества и капиталовложений в Россию, при этом имплементации также подлежат телекоммуникационные и трансляционные услуги.

В соответствии с Федеральным законом № 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (далее — «Закон») любая иностранная организация, оказывающая услуги в электронной форме, должна будет вставать на учет в налоговом органе и самостоятельно уплачивать НДС²³³. Соответственно, в отличие от действующего порядка, российские компании — покупатели услуг не будут выполнять функции налоговых агентов по удержанию и перечислению НДС в бюджет за иностранных продавцов.

В ЕС существует упрощенная система отчетности «Mini One-Stop Shop» (далее — MOSS), которая дает возможность

²³³ Федеральный закон от 27.11.2017 г. N 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета, №271, 30.11.2017.

компаниям, являющимся поставщиками электронных услуг, использовать налоговую службу только в одной стране ЕС для отчетности по НДС. Поставщики электронных услуг, зарегистрированные в системе MOSS, выставляют свой счет клиенту, указывая в нем НДС той страны, в которой находится клиент. Полученный вместе с оплатой счета НДС оплачивается так же в той стране, где у поставщика проведена регистрация MOSS.

При этом Закон не уточняет, как российские налоговые органы будут обеспечивать исполнение иностранными организациями, оказывающими услуги в электронной форме, обязанности по постановке на учет в налоговых органах РФ и по уплате НДС в отсутствие у данных организаций расчетных счетов в российских банках и (или) имущества на территории РФ.

Таким образом, положения статьи 174.2 НК РФ, распространяющиеся на электронные услуги, предоставляемые иностранными организациями, являются все еще относительно «сырыми» и подлежат дополнительной регламентации и разработке на основе мирового опыта, в частности ЕС.

Список использованных источников

1. Директива 2006/112/ЕС от 26.11.2006 «Об общей системе налога на добавленную стоимость».
2. Council Implementing Regulation (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax.
3. Федеральный закон от 27.11.2017 г. N 335-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Российская газета, №271, 30.11.2017.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 07.03.2018) // Парламентская газета, № 151-152, 10.08.2000.

К вопросу об определении содержания нецелевого использования бюджетных средств в практике арбитражных судов

Как известно, судебная практика в той или иной отрасли права зачастую конкретизирует содержание того или иного института, позволяет выявить позицию судов по ряду определенных вопросов правового регулирования.

При выявлении коллизий и пробелов в финансово-правовом регламентировании реализации принципа адресности и целевого характера бюджетных средств, закрепленном в ст. 38 Бюджетного Кодекса Российской Федерации (далее — БК РФ), можно наблюдать, что суды по-разному трактуют содержание такого бюджетного нарушения, как нецелевое использование бюджетных средств. Вопрос требует внимания, так как совершение бюджетных нарушений влечет за собой применение мер юридической ответственности, и правовая неопределенность может создавать трудности правоприменения.

Принцип адресности и целевого характера бюджетных средств позволяет гарантировать направление бюджетных средств на покрытие именно тех расходов, которые были признаны общественно значимыми при утверждении соответствующих бюджетов. Соблюдение данного принципа означает соблюдение логики и воли законодателя относительно направления бюджетных средств. Речь идет о ситуациях, когда бюджетные средства, предназначенные законодателем на одни цели, на практике идут на покрытие совершенно других государственных расходов²³⁵.

Нецелевое использование бюджетных средств определяется как направление средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично це-

²³⁴ Факультет права, НИУ-ВШЭ, Москва. tarasov152hse@yandex.ru

²³⁵ Постатейный комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / под ред. А.Н. Козырина // СПС КонсультантПлюс. 2002.

лям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств²³⁶. Возникает вопрос касательно направления средств: имеется в виду только вопрос достижения конкретных целей, либо под направлением понимается длящееся действие, выражающееся в соблюдении всех установленных процедур? Ответ на данный вопрос позволяет дать судебная практика.

Так как глава 30 БК РФ введена Федеральным законом от 23.07.2013 N 252-ФЗ вместо главы 28 и действует с относительно недавнего времени, судебная практика касательно данного вопроса еще не сформировалась, поэтому при поиске позиции судов по данному вопросу необходимо учитывать позиции, сформировавшиеся относительно применения статьи 289 БК РФ, посвященной нецелевому использованию бюджетных средств до вступления в силу Закона N 252-ФЗ.

Еще в 2001 году в научной литературе высказывалась позиция о том, что сложившаяся на тот момент арбитражная практика в целом позволяла сформулировать точку зрения судов таким образом, что наказуемым является недостижение цели, для реализации которой выделялись бюджетные средства. Если же цель достигнута, но она сопровождалась неправомерными действиями, то, с точки зрения судов, подобные случаи не могут свидетельствовать о нецелевом характере использования денежных средств, а должностные лица могут быть привлечены к ответственности только за нарушение Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»²³⁷. При анализе можно действительно проследить такую позицию судов, однако современные постановления говорят о несколько ином

²³⁶ Ст. 306.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2017)// СПС «Консультант-Плюс».

²³⁷ Евтеева М.Ю. О разрешении споров, связанных с нецелевым использованием средств федерального бюджета (из практики Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа) // Вестник ВАС РФ. 2001. № 12.

выводе из судебной практики. Для этого стоит рассмотреть некоторые Постановления Федеральных арбитражных судов.

Есть позиция ВАС РФ касательно рассмотрения споров, связанных с использованием кредитов, выделяемых из федерального бюджета. В Постановлении указано, что «факт зачисления бюджетных средств на расчетный счет заемщика, находящийся в другом банке», в нарушение постановления Правительства Российской Федерации о выделении соответствующего кредита, не может рассматриваться как нецелевое использование кредита, то есть значение имеет лишь цель, на которую был использован кредит²³⁸.

Постановление ФАС Северо-Кавказского округа в Постановлении от 03.10.2013 № А22-3092/2012 пришел к выводу, что по смыслу статьи 289 БК РФ нецелевым является использование бюджетных средств, выразившееся в направлении и использовании их на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств. Также в другом Постановлении от 30.01.2014 № А63-3948/2013 судом был сделан аналогичный вывод.

В Постановлении Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.01.2014 № А26-6563/2013 суд отметил, что в соответствии со статьей 289 БК РФ под нецелевым использованием бюджетных средств понимается их направление и использование на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств, определенным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения.

То есть, когда арбитражные суды рассматривают дела, связанные с нарушением принципа адресности, т. е. нецелевым использованием бюджетных средств, то они считают нарушением именно цель данных расходов.

ФАС Северо-Западного округа в Постановлении от 20.01.2014 № А21-9377/2012 отметил, что по смыслу ста-

²³⁸ Постановление ВАС РФ от 24.07.2001 № 1046/01 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 11.

ты 289, пунктов 1 и 3 статьи 78 БК РФ любые действия, приводящие к направлению бюджетных средств на цели, не обозначенные при выделении конкретных сумм, являются нарушением бюджетного законодательства Российской Федерации. Ситуация состояла в том, что ТСЖ были выделены бюджетные средства на выполнение работ, в то время как Товарищество использовало бюджетные средства, не достигнув по факту цели выполняемых работ. Экспертным заключением было установлено ненадлежащее использование средств, из чего был сделан вывод о том, что средства субсидии не были использованы по целевому назначению.

В Постановлении от 29.11.2013 № Ф03-5907/2013 суд отметил, что, исходя из смысла статьи 289 БК РФ нецелевое использование бюджетных средств выражается в направлении и использовании их на цели, не соответствующие условиям получения указанных средств, определенным утвержденным бюджетом, бюджетной росписью, уведомлением о бюджетных ассигнованиях, сметой доходов и расходов либо иным правовым основанием их получения.

В Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 03.10.2013 № 17АП-10972/2013-АК суд пришел к выводу, что при достижении цели бюджетного финансирования денежные средства не могут считаться использованными не по целевому назначению, указав, что данный вывод соответствует и положениям статьи 289 БК РФ, из буквального содержания которой следует, что санкции в соответствии с данной статьей могут применяться в случаях, когда денежные средства направлены на иные цели, нежели цели, установленные при получении средств.

Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2017 № 07АП-11296/2016 по делу № А45-11693/2016 подтверждает позицию судов, указывая, что «нецелевым расходованием бюджетных средств считается исключительно направление бюджетных средств на иные, не предусмотренные правовым основанием выдачи этих

средств цели»²³⁹. Такая же позиция наблюдается и в ряде других Постановлений, к примеру, в Постановлении Седьмого арбитражного апелляционного суда от 03.11.2016 № 07АП-5689/2015 по делу № А03-3284/2015, или в другом, где суд удовлетворил требования комитета о взыскании с общества денежных средств в бюджет муниципального образования, отметив, среди прочего, что по смыслу статьи 306.4 БК РФ любые действия, приводящие к направлению бюджетных средств на цели, не обозначенные при выделении конкретных сумм, являются нарушением бюджетного законодательства Российской Федерации²⁴⁰.

Что касается ситуаций, связанных с какими-либо нарушениями регламентирующего порядка использования бюджетных средств, то сами по себе такие факты, по судебной трактовке, нецелевым использованием не являются.

Однако, на сегодняшний момент правовая позиция судов несколько изменилась, а точнее, стала шире. Существует Постановление Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 23 (ред. от 26.02.2009) «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации». Апеллируя к принципу адресности и целевого характера бюджетных средств, означающему, что бюджетные ассигнования и лимиты бюджетных обязательств доводятся до конкретных получателей бюджетных средств с указанием цели их использования, Пленум ВАС делает очень важный для анализа судебной практики вывод. «Если судом будет установлено, что исходя из содержания указанных перечней, наименований статей и подстатей КОСГУ невозможно с очевидностью установить, на какую статью (в случае, когда статья не детализирована подстатьями) или подстатью Классификации участнику бюджетного процесса следовало бы отнести осуществленные им расходы (т.е. когда названные расходы могли бы быть равным образом отнесены на различные статьи и подстатьи Классификации), финанси-

²³⁹ Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2017 № 07АП-11296/2016 по делу № А45-11693/2016

²⁴⁰ Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2014 № 13АП-25665/2014 по делу № А21-6324/2014

рование указанных расходов за счет средств, выделенных на любую из возможных к применению статей или подстатей Классификации, не признается нецелевым использованием бюджетных средств». Данный вывод играет важнейшую роль при анализе судебной практики, поскольку суд делает очередное уточнение, касающееся нецелевого использования бюджетных средств, что позволяет конкретизировать судебную позицию по данному вопросу.

Для анализа современной позиции судов, которая упоминалась в начале главы, можно в качестве примера обратиться к спору, в котором требования Минсельхоза к потребительскому обществу о взыскании субсидии, предоставленной на развитие потребительской кооперации, были признаны обоснованными.

Суд указал, что по смыслу статьи 306.4 Бюджетного кодекса Российской Федерации нецелевым использованием бюджетных средств признаются направление средств бюджета бюджетной системы Российской Федерации и оплата денежных обязательств в целях, не соответствующих полностью или частично целям, определенным законом (решением) о бюджете, сводной бюджетной росписью, бюджетной росписью, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо иным документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств. Из чего был сделан вывод о том, что для определения нецелевого характера использования бюджетных средств необходимо учитывать в совокупности как отклонение от регламентируемого режима их использования, так и соотношение результата использования с целью, установленной при выделении этих средств, а также иные фактические обстоятельства, существовавшие при освоении выделенных средств.²⁴¹ Такой же вывод сделан в Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.07.2016 № 17АП-6638/2016-АК по делу № А50-30973/2015. В другом Постановлении²⁴² суд

²⁴¹ Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.07.2017 N 17АП-7793/2017-АК по делу N А71-2316/2017.

²⁴² Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2016 № 18АП-4499/2016 по делу № А07-17114/2015

разъяснил, что по смыслу статьи 306.4 БК РФ с учетом положений статьи 162 БК РФ под нецелевым использованием бюджетных средств понимается не только использование средств на иные цели, не соответствующие заранее определенным, но и использование средств с нарушением условий их получения²⁴³.

Таким образом, несколько лет назад судами учитывались лишь предусмотренные цели и результаты использования бюджетных средств, однако, в последнее время в некоторых постановлениях судов делается вывод о том, что необходимо брать во внимание и регламентирующий режим использования средств. Расширение толкования нецелевого использования бюджетных средств говорит о новом, более строгом взгляде судов на данное бюджетное нарушение.

Анализ практики арбитражных судов позволил раскрыть один из весьма интересных вопросов бюджетного права, а именно содержание нецелевого использования бюджетных средств. Можно говорить о том, что судебная позиция по этому вопросу характеризуется некоторым развитием и изменением со временем.

Список использованных источников

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (ред. от 28.12.2017) // СПС «Консультант-Плюс»
2. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 23.01.2017 № 07АП-11296/2016 по делу № А45-11693/2016
3. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 17.07.2017 № 17АП-7793/2017-АКу по делу № А71-2316/2017.
4. Постановление Тринадцатого арбитражного апелляционного суда от 29.12.2014 № 13АП-25665/2014 по делу № А21-6324/2014

²⁴³ Подборка судебных решений за 2016 год: Статья 306.4 «Нецелевое использование бюджетных средств» БК РФ // СПС «Консультант-Плюс»

5. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 09.12.2015 № 02АП-8594/2015 по делу № А17-166/2015
6. Постановление Седьмого арбитражного апелляционного суда от 16.10.2015 № 07АП-8586/2015 по делу № А45-11003/2015
7. Постановление Второго арбитражного апелляционного суда от 14.10.2015 № 02АП-7906/2015 по делу № А17-2481/2015
8. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.09.2015 № 17АП-10614/2015-АК по делу № А60-11483/2015
9. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 18.05.2016 N 18АП-4499/2016 по делу № А07-17114/2015
10. Постановление ВАС РФ от 24.07.2001 № 1046/01 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 11
11. Определение Военной коллегии Верховного Суда РФ от 13 ноября 2008 г. № 3-45/08 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2009. № 8.
12. Постановлении Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 26.07.2016 № 17АП-6638/2016-АК по делу № А50-30973/2015.
13. Постановление Пленума ВАС РФ от 22.06.2006 № 23 (ред. от 26.02.2009) «О некоторых вопросах применения арбитражными судами норм Бюджетного кодекса Российской Федерации»
14. Постановление Третьего арбитражного апелляционного суда от 20.07.2010 № А69-879/2010
15. Евтеева М.Ю. О разрешении споров, связанных с нецелевым использованием средств федерального бюджета (из практики Федерального арбитражного суда Волго-Вятского округа) // Вестник ВАС РФ. 2001. № 12.
16. Постатейный комментарий к Бюджетному кодексу Российской Федерации / под ред. А.Н. Козырина // СПС КонсультантПлюс. 2002.

Взаимодействие налоговых и правоохранительных органов на современном этапе в Российской Федерации

Текущее положение дел

Последние годы запомнились бизнес-сообществу резким усилением внимания со стороны налоговых органов²⁴⁵. При этом наблюдается тенденция на сближение и увеличение степени взаимодействия между налоговыми и правоохранительными органами в целях пресечения схем уклонения от уплаты налогов и увеличения их собираемости.

Так, в 2017 году ФНС России обеспечила рекордные за последние 5 лет темпы роста налоговых поступлений в консолидированный бюджет страны — более 17,3 трлн рублей, что почти на 20% больше, чем в 2016 году²⁴⁶. Повышению уровня собираемости налогов послужили не только законодательные инициативы и эффективное налоговое администрирование²⁴⁷, в котором упор был сделан на контрольно-аналитическую работу, но также увеличение кооперации между налоговыми и правоохранительными органами²⁴⁸.

По выражению Араkelова А.А., заместителя руководителя ФНС России: «От количества налоговых проверок ФНС России перешла к качеству»²⁴⁹.

²⁴⁴ Факультет права НИУ-ВШЭ, Москва. iskheifets@gmail.com

²⁴⁵ Стрекалова У., Кизыма Р. Агрессивный сбор: как бизнес попал под налоговый каток // РБК. 21 декабря 2017. URL: https://www.rbc.ru/spb_sz/21/12/2017/5a3a5b3d9a7947e4245afa29 (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).

²⁴⁶ Итоги деятельности ФНС России за 2016, 2017 гг. // Федеральная налоговая служба Российской Федерации. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t31 (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).

²⁴⁷ Там же.

²⁴⁸ Бочарова С. Налоговики в погонах: почему в России вспомнили о фискальной полиции // РБК. 15 июля 2016. URL: <https://www.rbc.ru/economics/15/07/2016/5788babe9a794748da38c6dd> (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).

²⁴⁹ С.А. Араkelов: «От количества налоговых проверок ФНС России перешла к качеству» // nalog.ru. 10 октября 2012. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3980305/> (дата обращения к ресурсу 01.04.2018).

При этом сотрудничество между ФНС России, МВД России, СК России происходит в следующих областях: путем информационного обмена сведениями, совместного участия при проведении мероприятий налогового контроля, на стадии возбуждения уголовного дела, в рамках расследования преступлений. Как на региональном, так и федеральном уровнях действуют межведомственные рабочие группы по вопросам противодействия преступлениям в сфере налогообложения, куда входят представители СК, ФНС, МВД и Генпрокуратуры для раскрытия наиболее сложных схем налоговых преступлений.

Правоохранительные органы направляют информацию в налоговые органы о конкретном налогоплательщике, а также результаты оперативно-розыскной деятельности, если имеются подозрения в нарушении законодательства о налогах и сборах²⁵⁰. Сведения, полученные в рамках такого обмена, могут стать одним из поводов для назначения выездной налоговой проверки налогоплательщика.

Совместные выездные налоговые проверки

Широкое распространение (почти каждая пятая проверка²⁵¹) находит привлечение сотрудников правоохранительных органов для участия в выездной налоговой проверке в качестве проверяющих²⁵². Согласно нормам Налогового кодекса Российской Федерации (далее — «НК РФ») и ФЗ «О полиции», по запросу налоговых органов сотрудники правоохранительных органов принимают участие в проводимых выездных налоговых проверках²⁵³.

²⁵⁰ Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ (ред. от 06.07.2016) «Об оперативно-розыскной деятельности» Ст. 11. Ч. 3. // СПС КонсультантПлюс.

²⁵¹ Бочарова С. Налоговики в погонах: почему в России вспомнили о фискальной полиции // РБК. 15 июля 2016. URL: <https://www.rbc.ru/economics/15/07/2016/5788babe9a794748da38c6dd> (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).

²⁵² Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013). П. 8. // СПС КонсультантПлюс.

²⁵³ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) Ст. 36. П. 2. // СПС КонсультантПлюс.

Федеральный закон от 07.02.2011 № 3-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «О полиции». Ст. 13. П. 1. ПП. 28. // СПС КонсультантПлюс

Налоговые органы обуславливают направление мотивированного запроса об участии сотрудников полиции необходимостью оказания помощи по сбору доказательств о совершении налогового правонарушения.

Так, наиболее популярным основанием для включения в состав проверяющих сотрудника органов внутренних дел относится наличие у налогового органа информации, поступившей из органов внутренних дел, о допущенных нарушениях налогового законодательства о налогах и сборах (например, такая информация может содержаться в письмах, направляемых в адрес инспекции)²⁵⁴.

При этом представители ФНС выделили три случая, когда использовать полномочия полицейских налоговым инспекторам следует в обязательном порядке²⁵⁵.

Во-первых, привлекать сотрудников ОВД налоговой обязаны при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении или предъявлении к возмещению НДС либо акциза, а также о необоснованном зачете или возврате иного налога.

Во-вторых, сопровождать инспекторов при проведении проверки полицейские должны при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения налоговых преступлений.

Особо ФНС обращает внимание на необходимость привлечения к проверке полицейский в случаях, когда налогоплательщиком предпринимаются действия, направленные на уклонение от налогового контроля, на затруднение налогового контроля либо иные действия, имеющие признаки активного противодействия проведению выездной налоговой проверки («миграция» организации, смена учредителей и (или) руководителей организации, реорганизация, ликвидация организации и т.д.).

Участие полиции в проверке с большой долей вероятности повлечет обнаружение в ходе проведения предпровероч-

²⁵⁴ Постановление ФАС Уральского округа от 04.07.2007 № Ф09-5062/07-С3 по делу № А60-32916/06 // СПС КонсультантПлюс.

²⁵⁵ Письмо ФНС России от 24.08.2012 № АС-4-2/14007@ «Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках» // СПС КонсультантПлюс.

ного анализа или при самой проверке в цепочке приобретения (реализации) товаров (работ, услуг) фирм-«однодневок».

Ну и, наконец, третий случай, когда налоговикам предписано организовывать совместные проверки с сотрудниками ОВД, — выявление признаков правонарушений при банкротстве, а также преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Главной особенностью совместных ревизий налоговиков и правоохранителей является то, что при их проведении последние в рамках своей компетенции вправе пользоваться всеми средствами и методами контроля, которые предоставлены им ФЗ «О полиции», а также ФЗ от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности».

Включение в состав проверяющих сотрудников полиции осуществляется по мотивированному запросу налоговой инспекции и может быть произведено в рамках уже начатой проверки. Инспекторы не обязаны предупреждать организацию о проведении совместной проверки, так же как и предоставлять налогоплательщику копию запроса о привлечении сотрудников отдела внутренних дел²⁵⁶.

Имя и должность каждого сотрудника органа внутренних дел, привлеченного в состав проверяющей бригады, отражается в решении о проведении выездной налоговой проверки, с которым в обязательном порядке должен быть ознакомлен налогоплательщик. В случае привлечения сотрудников полиции для участия в уже начатой проверке выносится решение о внесении изменений в решение о проведении выездной налоговой проверки, с которым налоговый орган также обязан ознакомить налогоплательщика.

Судебная практика богата случаями, когда налогоплательщик пытается оспорить законность привлечения сотрудников полиции по причинам отсутствия необходимости для их участия или несоблюдения налоговым органом необходимого процессуального порядка (отсутствие мотивированного запроса со стороны налогового органа; отсутствие оснований, перечисленных в соответствующих приказах

²⁵⁶ Постановление ФАС Московского округа от 16.04.2010 № КА-А40/2634-10 // СПС КонсультантПлюс.

ФНС России, для участия сотрудников полиции)²⁵⁷. Однако арбитражные суды в этом отношении редко соглашаются с доводами налогоплательщиков²⁵⁸: только в вопиющих ситуациях, например, когда допрос проводится сотрудниками полиции, не включенными в надлежащем порядке в состав проверяющей бригады или вне рамок расследования уголовного дела²⁵⁹.

Наконец, налогоплательщик может потребовать предъявления служебных удостоверений у лиц, включенных в состав проверяющей группы, перед предоставлением им доступа на свою территорию.

Сотрудники органов внутренних дел в процессе участия в выездной налоговой проверке осуществляют мероприятия, полномочия на проведение которых гарантированы им ФЗ «О полиции», ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»: сбор образцов для сравнительного исследования, получение компьютерной информации, снятие информации с технических каналов связи, исследование предметов и документов и др.²⁶⁰. При этом к материалам налоговой проверки приобщается любая информация, документы, результаты ОРД, полученные сотрудниками полиции²⁶¹. В частности, на основании судебной санкции может быть проверена почта организации (в том числе и электронная) и прослушаны телефонные переговоры.

Документы, информация и другие данные, полученные сотрудниками полиции, приобщаются к материалам нало-

²⁵⁷ Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2012 № 18АП-13228/2011 по делу № А07-11561/2011 // СПС КонсультантПлюс.

²⁵⁸ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2010 по делу № А42-1078/2010; Постановление ФАС Уральского округа от 20.06.2014 № Ф09-1865/14 по делу № А60-25946/2013; Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.04.2013 по делу № А13-3281/2012 // СПС КонсультантПлюс.

²⁵⁹ Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.02.2018 по делу № А63-232/2017 // СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁰ Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ (ред. от 06.07.2016) «Об оперативно-розыскной деятельности» Ст. 6. // СПС КонсультантПлюс.

²⁶¹ Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013). П. 14. // СПС КонсультантПлюс.

говой проверки без каких-либо ограничений. В этой связи необходимо упомянуть правовую позицию, изложенную в Постановлении Пленума ВАС РФ № 57 от 30.07.2013: «При исследовании и оценке представленной налоговым органом доказательственной базы по налоговым делам судам надлежит исходить из того, что материалы, полученные в результате осуществления оперативно-розыскных мероприятий, могут использоваться налоговыми органами в числе других доказательств при рассмотрении материалов налоговой проверки или при осуществлении производства по делу о предусмотренных НК РФ налоговых правонарушениях, если соответствующие мероприятия проведены и материалы оформлены согласно требованиям, установленным ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»²⁶².

Как показывает арбитражная судебная практика, полиция часто эффективнее чем налоговые инспекторы проводит выемку документов, розыск имущественных активов, допросы должностных лиц. Так, если допрос проводит полиция, то номинальные директора под страхом возможных последствий признаются в том, что не имеют отношения к хозяйственной деятельности компании²⁶³.

Также в последнее время налоговыми органами совместно с сотрудниками полиции практикуется изъятие данных программного обеспечения, используемого налогоплательщиками для учета хозяйственных операций. Так, в деле № А40-147367/2016 в ходе проведенных оперативно-розыскных мероприятий в отношении налогоплательщика были проведены осмотр и изъятие документов и информации с компьютеров сотрудников в виде электронных файлов с таблицами в формате Excel, содержащих реальные

²⁶² Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. П. 45. // СПС КонсультантПлюс.

²⁶³ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2016 № 09АП-445/2016 по делу № А40-142819/15; Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2016 по делу № А11-365/2015; Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.04.2014 № 09АП-3639/2014 по делу № А40-98359/13; Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2016 № 17АП-3794/2016-АК по делу № А50-30053/2015 // СПС КонсультантПлюс.

сведения о ежемесячной выручке организации. Впоследствии руководство хозяйствующего субъекта было привлечено к уголовной ответственности²⁶⁴. Также, например, в деле № А65-16278/2015, согласно протоколу проведения гласного оперативно-розыскного мероприятия, осуществлены обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств, были изъяты печать налогоплательщика, а также файлы на жестком диске системного блока с рабочего стола главного бухгалтера общества²⁶⁵.

Консультации по вопросам умысла

Помимо совместного проведения различных мероприятий налогового контроля налоговые инспекторы обращаются за консультацией к сотрудникам правоохранительных органов по вопросам сбора доказательств и квалификации в действиях налогоплательщика умысла на неуплату налогов.

Более того, ФНС России рекомендовало налоговым органам собирать доказательства умышленного нарушения законодательства о налогах и сборах: «Налоговым органам рекомендуется в ходе проведения контрольных мероприятий исследовать вопрос о наличии умысла при установлении признаков совершения налогового правонарушения в действиях должностного лица проверяемой организации, предусмотренного статьей 122 НК РФ, и при его наличии отражать указанную информацию в актах налоговых проверок²⁶⁶».

При этом влияние данной рекомендации уже видно на практике: проверяющие учитывают мнение следователей в отношении квалификации действий налогоплательщика как умышленных, отражают в акте налоговой проверки цели и мотивы

²⁶⁴ Решение Арбитражного суда города Москвы от 04.10.2016 по делу № А40-147367/2016 // СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁵ Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 24.09.2015 по делу № А65-16278/2015 // СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁶ Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@. П. 3. // СПС КонсультантПлюс.

умышленных действий²⁶⁷. В итоге достигается применение повышенного штрафа в размере 40% от неуплаченной суммы налога в качестве санкции за налоговое правонарушение²⁶⁸, а также увеличивается вероятность возбуждения уголовного дела²⁶⁹.

Налоговые органы осваивают и перенимают приемы, тактику и методы, сотрудников полиции при проведении мероприятий налогового контроля, имеющих прямые аналоги в уголовном процессе, в частности, проведения допросов свидетелей, осмотра помещений и производства выемки, изъятия документов и предметов.

Перспектива возбуждения уголовного дела

Интересно, что еще недавно, до поправок в УПК РФ 2014 года (порядок просуществовал 3 года), поводом для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении являлись только материалы налоговых органов, направляемые следственным органам при наличии признаков соответствующих преступлений и только в случае неуплаты налогов и сборов налогоплательщиком в течение 2 месяцев. И при самом худшем для предпринимателя варианте (когда ни на одной из стадий не удастся доказать необоснованность претензий) тот мог быть уверен в последовательности действий: налоговая проверка, обжалование, процесс в арбитражном суде, требование об уплате налогов, передача материала в следственные органы, возбуждение уголовного дела.

В соответствии со статьей 32 НК РФ, «если в течение двух месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога, направленного налогоплательщику на основании решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, налогоплательщик не уплатил в полном объеме указанные в данном требовании

²⁶⁷ Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2018 № 09АП-57517/2017 по делу № А40-43596/17 // СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁸ Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.04.2018 № Ф05-3296/2018 по делу № А40-62507/2017; Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.11.2017 № Ф05-17667/2017 по делу № А40-50959/2017 // СПС КонсультантПлюс.

²⁶⁹ Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@. П. 2. // СПС КонсультантПлюс.

суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов, налоговые органы обязаны в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела»²⁷⁰.

Сейчас следователь вправе возбудить уголовное дело, получив сообщение о преступлении из любого законного источника²⁷¹. С 22 октября 2014 года поводом для возбуждения уголовного дела может стать, в том числе, заявление гражданина или сообщение любой организации. На практике основной повод — это материалы проведенных мероприятий оперативно-розыскной деятельности. Причем налоговые органы могут направлять в органы внутренних дел необходимые сведения для сбора доказательственной базы, подтверждающей наличие признаков преступления.

В то же время, проверяя законность возбуждения уголовного дела, суды оценивают факт соблюдения следователем формальных процедур, установленных ст. 144 УПК РФ (направление в вышестоящий налоговый орган сообщения; получение заключения или информации от налогового органа): «Проверяя законность и обоснованность возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных статьями 198-199.1 УК РФ, суд должен выяснить, направил ли следователь в соответствии с требованиями части 7 ст. 144 УПК РФ в трехсуточный срок в налоговый орган копию полученного им от органа дознания сообщения о таких преступлениях с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам, а также получены ли им из налогового органа заключение или информация, предусмотренные частью 8 ст. 144 УПК РФ»²⁷².

²⁷⁰ Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018). Ст. 32. // СПС КонсультантПлюс.

²⁷¹ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 23.04.2018). ст. 144. П. 9 // СПС КонсультантПлюс.

²⁷² Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 15.11.2016 № 48. П. 4. // СПС КонсультантПлюс.

Тем не менее, при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления, следователь не обязан дожидаться получения заключения или информации налогового органа, иными словами, может сразу возбудить уголовное дело.

Таким образом, в настоящее время отсутствие в отношении налогоплательщика проведенной налоговой проверки, более того, принятие по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки решения, в котором отсутствует факт выявления неуплаты налогов, не являются препятствиями для возбуждения уголовного дела.

Итоги

Можно заметить, что налоговые органы стали перенимать подходы правоохранительных органов при осуществлении проверочных мероприятий: превалирует обвинительный уклон при допросе должностных лиц.

Не секрет, что фискальный интерес является определяющим в деятельности налоговых органов. В связи с этим развитие взаимодействия между ФНС, СК, МВД позволяет, в первую очередь, вести борьбу с налоговыми преступлениями, обеспечить эффективное взыскание ущерба бюджету и поступление налоговых платежей. Статистические данные показывают поистине утрашающие цифры, свидетельствующие о том, что по итогам 9 месяцев 2017 года уголовное дело было возбуждено почти по каждому второму поступившему в следственные органы материалу, а в целях возмещения ущерба, причиненного налоговым преступлением, было арестовано имущества на сумму 8,8 млрд. рублей²⁷³.

Таким образом, предпринимателю необходимо быть всегда готовым к тому, что налоговая проверка будет проводиться с участием сотрудников полиции, а по ее итогам может быть возбуждено уголовное дело.

²⁷³ СК РФ: выявленный ущерб от налоговых преступлений в РФ за 5 лет превысил 220 млрд руб. // Информационное агентство России ТАСС. 15 января 2018. URL: <http://tass.ru/obschestvo/4874524><http://tass.ru/obschestvo/4874524> (дата обращения к ресурсу: 02.04.2018).

Список использованных источников:

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 19.02.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2018) // Собрание законодательства РФ. № 31. 1998. ст. 3824.
2. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 23.04.2018) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2018) // Парламентская газета. № 241-242. 2001.
3. Федеральный закон от 12.08.1995 № 144-ФЗ (ред. от 06.07.2016) «Об оперативно-розыскной деятельности» // Собрание законодательства РФ. 1995. № 33. ст. 3349.
4. Федеральный закон от 07.02.2011 № 3-ФЗ (ред. от 07.03.2018) «О полиции» // Российская газета. № 25. 2011.
5. Письмо ФНС России от 13.07.2017 № ЕД-4-2/13650@ // Официальные документы. № 35. 2017. (еженедельное приложение к газете «Учет, налоги, право») (окончание).
6. Письмо ФНС России от 24.08.2012 № АС-4-2/14007@ «Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках» // СПС КонсультантПлюс.
7. Приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30.06.2009 (ред. от 12.11.2013) // Российская газета. № 173. 2009.
8. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 15.11.2016 № 48 // СПС КонсультантПлюс.
9. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. П. 45. // СПС КонсультантПлюс.
10. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 09.04.2018 № Ф05-3296/2018 по делу № А40-62507/2017 // СПС КонсультантПлюс.
11. Постановление Арбитражного суда Северо-Кавказского округа от 19.02.2018 по делу № А63-232/2017 // СПС КонсультантПлюс.
12. Постановление Арбитражного суда Московского округа от 29.11.2017 № Ф05-17667/2017 по делу № А40-50959/2017 // СПС КонсультантПлюс.

13. Постановление ФАС Уральского округа от 20.06.2014 № Ф09-1865/14 по делу № А60-25946/2013 // СПС КонсультантПлюс.
14. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 08.04.2013 по делу № А13-3281/2012 // СПС КонсультантПлюс.
15. Постановление ФАС Северо-Западного округа от 15.12.2010 по делу № А42-1078/2010 // СПС КонсультантПлюс.
16. Постановление ФАС Московского округа от 16.04.2010 № КА-А40/2634-10 // СПС КонсультантПлюс.
17. Постановление ФАС Уральского округа от 04.07.2007 № Ф09-5062/07-С3 по делу № А60-32916/06 // СПС КонсультантПлюс.
18. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 02.02.2018 № 09АП-57517/2017 по делу № А40-43596/17 // СПС КонсультантПлюс.
19. Постановление Семнадцатого арбитражного апелляционного суда от 02.06.2016 № 17АП-3794/2016-АК по делу № А50-30053/2015 // СПС КонсультантПлюс.
20. Постановление Первого арбитражного апелляционного суда от 30.05.2016 по делу № А11-365/2015 // СПС КонсультантПлюс.
21. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 25.02.2016 № 09АП-445/2016 по делу № А40-142819/15 // СПС КонсультантПлюс.
22. Постановление Девятого арбитражного апелляционного суда от 04.04.2014 № 09АП-3639/2014 по делу № А40-98359/13 // СПС КонсультантПлюс.
23. Постановление Восемнадцатого арбитражного апелляционного суда от 09.02.2012 № 18АП-13228/2011 по делу № А07-11561/2011 // СПС КонсультантПлюс.
24. Решение Арбитражного суда города Москвы от 04.10.2016 по делу № А40-147367/2016 // СПС КонсультантПлюс.
25. Решение Арбитражного суда Республики Татарстан от 24.09.2015 по делу № А65-16278/2015 // СПС КонсультантПлюс.

26. Бочарова С. Налоговики в погонах: почему в России вспомнили о фискальной полиции // РБК. 15 июля 2016. URL: <https://www.rbc.ru/economics/15/07/2016/5788babe9a794748da38c6dd> (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).
27. Итоги деятельности ФНС России за 2016, 2017 гг. // Федеральная налоговая служба Российской Федерации. URL: https://www.nalog.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/effectiveness/#t31 (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).
28. С.А. Аракелов: «От количества налоговых проверок ФНС России перешла к качеству» // nalog.ru. 10 октября 2012. URL: <https://www.nalog.ru/rn77/news/archive/3980305/> (дата обращения к ресурсу 01.04.2018).
29. СК РФ: выявленный ущерб от налоговых преступлений в РФ за 5 лет превысил 220 млрд руб. // Информационное агентство России ТАСС. 15 января 2018. URL: <http://tass.ru/obschestvo/4874524><http://tass.ru/obschestvo/4874524> (дата обращения к ресурсу: 02.04.2018).
30. Стрекалова У., Кизыма Р. Агрессивный сбор: как бизнес попал под налоговый каток // РБК. 21 декабря 2017. URL: https://www.rbc.ru/spb_sz/21/12/2017/5a3a5b3d9a7947e4245afa29 (дата обращения к ресурсу: 01.04.2018).

Оценка эффективности налоговых льгот

В настоящее время, одним из основных способов влияния на процессы, происходящие в экономике страны, со стороны государства является система налогообложения. Для этого государство устанавливает налоговые ставки и тарифы, определяет бюджетные субсидии или налоговые льготы для содействия развитию отраслей. Таким образом, налогообложение является определенным регулятором, а регулирующая функция налогов способна либо стимулировать, либо угнетать уровень развития той или иной экономической деятельности. Налоговое стимулирование способно быть эффективным механизмом воздействия государства на предпринимательскую, инновационную и инвестиционную деятельность, на развитие науки, социальной сферы и экологичного производства.

Налоговые льготы являются альтернативными инструментами по отношению к прямой финансовой поддержке государства. Налоговые льготы предполагают снижение налоговых ставок или уменьшение налоговой базы. Характерным признаком налоговой льготы также является то, что по ней возможно установить экономическую, социальную или бюджетную эффективность²⁷⁵. Для бюджета предоставление налоговых льгот, несмотря на то, что это не ведет напрямую к расходованию бюджетных средств, ведет к снижению доходов бюджета. На основании этого налоговые льготы приравниваются к налоговым расходам, т. е. выпадающим доходам бюджета в связи с применением налоговых льгот. В связи с этим налоговые расходы должны отвечать требованиям прозрачности и эффективности, а для этого должны подвергаться тщательной проверке, как и любые другие расходы бюджетной системы Российской Федерации.

²⁷⁴ 4 курс факультета права НИУ-ВШЭ. kristinayaroplova@mail.ru

²⁷⁵ Пансков В.Г. О некоторых аспектах содержания понятия «налоговая льгота» // *Финансы и кредит*. 2014. №4. С. 48.

Проблема состоит в том, что в настоящее время в России не существует точных данных, характеризующих величину налоговых расходов бюджета. Причинами этого служат отсутствие полноценного мониторинга, мониторинг, как правило, ведется по ограниченному числу налоговых льгот, преимущественно в инновационной деятельности, эффективность налоговых льгот в большинстве своем не отслеживается или отслеживается не должным образом. Отсюда, как следствие, сложности администрирования и правоприменения отдельных видов льгот, злоупотребления при их использовании.

На практике, в целях проведения оценки эффективности исполнительной власти субъекта Российской Федерации требуется большой массив информации, который она получает из территориальных управлений ФНС России, Росстата, финансовых органов и от самих налогоплательщиков на основании нормативных документов субъекта. В то же время Налоговый кодекс Российской Федерации не содержит обязанности по представлению какой-либо информации о налоговых льготах и результативности их использования, что может послужить поводом для признания указанных нормативных документов не соответствующими НК РФ.

Для государства оптимизация налоговых льгот является одним из приоритетных направлений, это было отмечено в «Основных направлениях бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов»²⁷⁶. В документе отмечается, что учет и оценка эффективности налоговых льгот и преференций (или налоговых расходов) в настоящее время не формализованы, что создает предпосылки для уменьшения прозрачности бюджетной и налоговой политики и снижения эффективности государственной экономической политики в целом. В 2017 году была проведена инвентаризация и систематизация всех льгот и освобождений, результатом, ко-

²⁷⁶ Информация официального сайта Министерства финансов Российской Федерации. URL: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=119695&area_id=4&page_id=2104&popup=Y#ixzz5Fpc9CkXQ.

торой стал единый документ, также было осуществлено выделение льгот в составе налоговых и неналоговых расходов, проведена оценка их объемов за исторический и прогнозный периоды.

Кроме того, «Основными направлениями бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2018 год и на плановый период 2019 и 2020 годов» предусмотрен мораторий на новые налоговые льготы по налогам, зачисляемым в местные и региональные бюджеты. Полагаем, что это было сделано в связи с тем, что большое количество льгот по региональным и местным налогам вводятся на федеральном уровне, а увеличение количества льгот ведет к снижению уровня доходов бюджетов субъектов РФ и муниципальных образований.

Необходимость совершенствования оценки эффективности налоговых льгот состоит в том, что в настоящее время ни при введении налоговых льгот на всех уровнях бюджетной системы, ни при их последующем использовании оценка соответствующих эффектов не производится. Нередки ситуации, когда финансово-экономическое обоснование расширения или предоставления новых налоговых льгот сводится к расхожему утверждению о положительном влиянии сокращения налогового бремени на экономическую активность. Минфин РФ разработал для утверждения Правительством «Методику оценки эффективности налоговых льгот (налоговых расходов) субъектов РФ и муниципальных образований» (далее — Методика). Методика носит рекомендательный характер, она содержит общие требования и подходы к порядку проведения оценки эффективности налоговых расходов субъектов Российской Федерации (муниципальных образований), на основании данной Методики субъекты Российской Федерации будут разрабатывать собственные документы для проведения оценки эффективности использования налоговых льгот в отношении различных налогов.

Для проведения оценки эффективности и мониторинга налоговых льгот целесообразно сгруппировать налоговые льготы по категориям. Например, в вышеупомянутой

Методике деление предполагается на 3 типа налоговых льгот: социальные, финансовые и стимулирующие. Необходимость группировки обусловлена тем, что применение одинаковых критериев для оценки эффективности для разных по своей специфике и целям введения налоговых льгот невозможно. Например, для инвестиционных налоговых льгот критерием, позволяющим говорить о достижении результата введения льгот, является повышение инвестиционной активности.

Для примера отметим опыт оценки эффективности налоговых льгот в Великобритании. Службой по налоговому упрощению в 2011 году была проведена инвентаризация всех налоговых льгот, разработаны критерии оценки их эффективности. Службой были оценены 155 из 1042 существующих налоговых льгот. При этом эксперты службы при оценке эффективности исследовали вопросы: 1) о наличии политического обоснования налоговых льгот; 2) об осведомленности налогоплательщиков о существовании налоговой льготы; 3) возможный эффект в бюджетной, социальной сферах в случаях отмены или изменения льготы; 4) о сложности, административных расходах и иных издержках при получении льготы; 5) о свидетельствах влияния льготы на поведение налогоплательщика. Таким образом, из 155 проанализированных льгот было рекомендовано отменить 47 льгот и преференций, упростить — 17, более детально проанализировать — 37²⁷⁷. Палата общин Парламента Соединенного Королевства в 2015 году предоставила отчет об эффективном управлении налоговыми льготами. Основной посыл данного документа в том, что необходимо сместить акцент с необходимости уменьшения количества налоговых льгот на улучшение качественного управления налоговыми льготами²⁷⁸.

²⁷⁷ Office of Tax Simplification. Review of tax reliefs. Final report, March 2011. URL: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/198570/ots_review_tax_reliefs_final_report.pdf

²⁷⁸ House of Commons. Committee of public accounts. The effective management of tax reliefs. Forty-Ninth Report of Session 2014-2015. URL: <https://publications.parliament.uk/pa/cm201415/cmselect/cmpubacc/892/892.pdf>

ВЕСЕННИЕ ДНИ НАУКИ — 2018

*Сборник материалов межвузовской
научно-практической конференции*

Под ред. проф. А. А. Ялбулганова

Редактор: *Ялбулганов А. А.*

Верстка: *Зарубаева Е.В.*

Корректор: *Колесникова Н.В.*

Подписано в печать 29.09.2018

Формат 60x90/16. Печать офсетная. Бумага офсетная.

Усл. печ. л. 11,5. Тираж 100 экз.

Отпечатано в типографии НИУ ВШЭ